

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Vstup České republiky do EU a jeho vliv na změny v dani z přidané hodnoty
The Czech Republic Entry to the EU and Its Impact on Changes in Value Added Tax

Student:

Iveta Entlerová

Vedoucí bakalářské práce:

prof. Ing. Jan Šíroký, CSc.

Šumperk 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra veřejné ekonomiky

Zadání bakalářské práce

Student: **Iveta Entlerová**

Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202R055 Veřejná ekonomika a správa

Specializace: 01 Veřejná ekonomika a správa

Téma: **Vstup České republiky do EU a jeho vliv na změny v dani z přidané hodnoty**
The Czech Republic Entry to the EU and Its Impact on Changes in Value Added Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU
3. Analýza zákona o dani z přidané hodnoty v České republice před vstupem do EU
4. Analýza zákona o dani z přidané hodnoty v České republice po vstupu do EU
5. Rozbor nejdůležitějších změn v zákoně o dani z přidané hodnoty
6. Vliv vstupu České republiky do EU na daň z přidané hodnoty
7. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FITŘÍKOVÁ, D. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.

PITNER, L.; BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 460 s. ISBN 978-80-7263-603-7.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Jan Šíroký, CSc.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011



doc. Ing. Petr Tománek, CSc.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci včetně příloh vypracovala samostatně. V příloze 2 jsou použity tiskopisy Ministerstva financí ČR.

V Šumperku 7. 5. 2011



Iveta Entlerová

OBSAH

1. Úvod.....	1
2. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii.....	3
3. Analýza zákona o DPH v České republice před vstupem do EU.....	6
3.1 Část první – Obecná ustanovení - § 1 – § 3.	6
3.2 Část druhá – Uplatňování daně u zdanitelného plnění v tuzemsku.....	6
3.3 Část třetí – Zdaňovací období a správa daně v tuzemsku - § 36 – § 40.....	11
3.4 Část čtvrtá – Uplatnění daně při dovozu a vývozu - § 42 - § 48.....	12
3.5 Část pátá – Závěrečná, přechodná a zrušovací ustanovení - § 49 – § 59	14
3.6 Shrnutí zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.....	15
4. Analýza zákona o DPH v České republice po vstupu do EU	16
4.1 Část první – Základní ustanovení.....	16
4.2 Část druhá – Přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení	33
4.3 Shrnutí zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.....	33
5. Rozbor nejdůležitějších změn v zákoně o DPH.....	34
6. Vliv vstupu České republiky do EU na DPH.....	46
7. Závěr.....	48

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

1. Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) se dotýká plátců DPH i neplátců DPH. Dani z přidané hodnoty podléhá naprostá většina zdanitelných plnění v České republice. Této dani podléhají např. potraviny, léky, tiskoviny, hromadná pravidelná přeprava osob, kulturní činnosti aj. Člověk se s ní setkává na každém kroku – když nakupuje, cestuje vlaky či autobusy do zaměstnání, navštíví-li kulturní představení, aniž by ji vnímal jako něco zvláštního. V současné době DPH podléhají také tímto zákonem vymezené činnosti v oblasti výkonu veřejné správy. Daň z přidané hodnoty je součástí každodenního života každého z nás.

Dne 23. 1. 1996 podal tehdejší premiér Václav Klaus oficiální žádost České republiky o členství v Evropské unii (dále jen EU) a následně v roce 1998 Evropská komise zahájila vstupní rozhovory s Českou republikou. Smlouva o přistoupení České republiky do EU byla podepsána v roce 2003 na summitu v Aténách. Dne 1. 5. 2004 se Česká republika stala právoplatným členem Evropské unie. Se vstupem do EU byla spojeny - mimo jiné - rozsáhlé legislativní změny v oblasti daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je v souvislosti se vstupem do Evropské unie upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a stanovuje pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty v tuzemsku (tj. v České republice), daň z přidané hodnoty ve vztahu ke členským zemím Evropské unie a pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty ve vztahu k třetím zemím (tj. zemím, které nejsou členy Evropské unie). Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, se uplatňuje u zboží, služeb a nemovitostí. V platnost vstoupil dne 1. 5. 2004 a je po četných úpravách platný dosud. Je poměrně rozsáhlejší než zákon o DPH č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který upravoval uplatňování a správu daně z přidané hodnoty v tuzemsku a dovoz a vývoz zboží. Byl platný od 1. 1. 1993 do 30. 4. 2004.

Tato práce si klade za cíl přiblížit podstatné a nejdůležitější změny a rozdíly v uplatňování daně z přidané hodnoty, které souvisí se vstupem do Evropské unie, a to ve znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a zákona o dani z přidané hodnoty č. 588/ 1992 Sb., který byl v České republice uplatňován od 1. 1. 1993. V souvislosti s DPH je nutné zmínit také klíčové předpisy EU (EHS-Evropského hospodářského společenství, ES-Evropských společenství), ze kterých principy DPH vycházejí, a které zákon o DPH neustále upravují. Cílem této práce naopak není srovnání uplatňování DPH v ostatních členských státech.

Rozdíly, které vyplývají z uplatňování zákona č. 588/1992 Sb. a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve vybraných oblastech, jsou doplněna grafy, tabulkami, které jsou součástí přílohy této bakalářské práce a také schémata a příklady, které by měly přispět ke srozumitelnějšímu promítnutí některých úprav.

Výklad se drží úpravy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která je platná k 31. 12. 2010. Analýza zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty vychází z úpravy platné k 30. 4. 2004. Podrobně jsou tyto zákony rozpracovány především v kapitolách 3. a 4., ve kterých tato práce podrobně analyzuje oba zákony a používá tedy metodu analýzy. V 5. kapitole se tato práce zabývá srovnáním obou zákonů, a to upozorněním na zásadní změny, které souvisí se vstupem České republiky do Evropské unie a přijetím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ve výše uvedené kapitole je tedy použita metoda komparace.

Jak vyplývá z vývoje inkasa daní, které tvoří daňovou soustavu České republiky, celostátní výnosy daně z přidané hodnoty jsou, ve srovnání s celostátními výnosy plynoucími z ostatních daní, stěžejním příjmem veřejných rozpočtů v České republice a tvoří více než 1/3 celkových příjmů plynoucích z daní.¹ Daňovou soustavu ČR tvoří DPH, spotřební daně, daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitostí, silniční daň, daně dědická, darovací a z převodu nemovitostí.

Podle zákona č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní) je DPH daňovým příjmem rozpočtů obcí a tvoří podíl na 21,4 % celostátního hrubého výnosu DPH a také daňovým příjmem rozpočtů krajů, kde tvoří podíl na 8,92 % celostátního hrubého výnosu DPH. Z tohoto vyplývá, že DPH je velmi úzce spjata s veřejnou ekonomikou, tedy i veřejnými financemi a vstup do EU je důležitým aspektem pro posouzení jeho vlivu na další vývoj inkasa DPH.

Práce byla dána k vazbě v květnu 2011.

¹ Přehled vývoje inkasa DPH za roky 1993 – 2010 je uveden v příloze č. 1 této práce, v tabulkách č. 1.1 a 1.2. Vývoj inkasa DPH za roky 2003–2009 za FR v Ostravě dle jednotlivých FÚ, tab. č. 1.3.

2. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Proces počátků harmonizace – sladování DPH v členských zemích EU – je možné datovat do 60. let minulého století, kdy speciální pracovní skupiny a Fiskální a finanční výbor jmenované Komisí potvrdily nutnost zrušení dosud aplikovaných nepřímých daní (daně z obratu) a zavedení daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je od roku 1987 jako jediná všeobecná nepřímá daň aplikována v členských státech EU. Systém daně z obratu fungoval na principu zdaňování např. výrobků u každého zpracovatele a tím, než se výrobek dostal ke konečnému spotřebiteli, byl několikanásobně zdaněn, daň z obratu byla duplicitní.²

Příklad:

Ocelové pruty vyrobené v hutích byly při prodeji zdaněny, → výrobce hřebíků vyrobil z ocelových prutů hřebíky, zdanil a prodal dále → u dalšího výrobce hřebíky prošly povrchovou úpravou, → tato povrchová úprava cenu opět zvýšila a byla zdaněna → a tento postup se opakoval až ke konečnému spotřebiteli.

Daň z přidané hodnoty se vybírá na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obratu, ale pouze z hodnoty, která byla na daném stupni zpracování přidaná. Tj. zdaňuje se jen přidaná hodnota.

Příklad:

„Cena kůží bez daně je 20 000,- Kč. Při sazbě daně 10 % je zemědělec nucen kůže prodat za 22 000,- a odvést 2 000,- DPH do státního rozpočtu. Výrobce obuvi nakoupí kůže za 22 000,-, protože však o daň zaplacenou v ceně nákupu bude moci snížit odvod daně státu, jeho výdajem je pouze částka 20 000,-. Výrobce chce pro sebe za obuv vyrobenou z těchto kůží inkasovat 50 000,-. Při stejné sazbě DPH (10 %) prodá obuv obchodníkovi za 55 000,-, tj. k tomu, co chce pro sebe, přidá daň z přidané hodnoty. Sám odvede do státního rozpočtu rozdíl mezi tím, co zaplatil zemědělcům za kůže (2 000,-) a uplatnil odpočet daně na vstupu, a tím co získal prodejem obchodníkovi (5 000,-), když odvedl daň z přidané hodnoty na výstupu. Do státního rozpočtu odvede 3 000,-.“³

² Podle Široký, J. *Daně v Evropské unii* (2010).

³ Vančurová, A., Láchová, L. *Daňový systém ČR 2010*, 2010, s.257.

Harmonizace daně z přidané hodnoty, např. sazeb DPH, sladčování předmětu DPH a zvláště místa plnění prostřednictvím Nařízení a Směrnic Rady, judikátů Evropského soudního dvora (dále jen ESD) aj. je spojeno především s fungováním jednotného trhu a spravedlivou hospodářskou soutěží v EU.⁴ Zásadní - přímý účinek na daň z přidané hodnoty - měla do 31. 12. 2006 tzv. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS. Od 1. 1. 2007 je to Směrnice Rady 2006/112/ES, tzv. recast 6. Směrnice. Přímý účinek vyjadřuje možnost aplikovat ustanovení Směrnice, které je jasné a určité, a pokud již uplynula lhůta pro implementaci. Tj. český plátce se může rozhodnout, bude-li postupovat podle Směrnice nebo dle zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH)⁵.

Příklad:

1/ Činnost likvidátora pojistných událostí dle čl. 135 odst. 1 písm. a) Směrnice 2006/112/ES - Ostatní případy osvobození od daně - a dle judikátu ESD C-8/01 Assurandor – Societet - není plněním osvobozeným od daně, zatímco dle § 55 ZDPH jde o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (tzn. plátce, který plánuje investici do majetku, zřejmě zvolí postup dle Směrnice, zatímco plátce, který má uskutečněná zdanitelná plnění vyšší než přijatá zdanitelná plnění, zvolí pravděpodobně postup dle ZDPH.

2/ Dalším příkladem neslučitelnosti s právem EU (6. Směrnicí Rady 77/388/EHS, články 17 a 18) bylo např.: ustanovení v § 73 odst. 11 ZDPH - platné do 31. 12. 2008 - umožňovalo nárokovat odpočet DPH s omezením, ale od 1. 1. 2009 došlo ke změně § 73 odst. 11 v souladu s právem EU, ve kterém bylo omezení vyloučeno a upraveno v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES. Dle nového znění ZDPH nárok na odpočet nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Je možné nárok na odpočet DPH, který nebylo možno uplatnit např. v 1/2008, uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději do 12/ 2008, potom bylo lze NO uplatnit formou DDAP.

3/ Namítat neslučitelnost mohl DS také v případě oprav ZD a D uvedené v § 49 ZDPH. Pokud plátce přiznal DPH jinak, než stanoví zákon o DPH (např. použil nesprávnou sazbu DPH) a zvýšil si tím daňovou povinnost, nemohl opravu provést, a to do 31. 12. 2008. Naopak byl povinen opravu provést, pokud uskutečnil plnění a daňovou povinnost si snížil. Od 1. 1. 2009 novelou ZDPH zákonem č. 302/2008 Sb. je oprava uskutečněných plnění možná v obou

⁴ Základ jednotného trhu [on line], 2011, [cit. 19. 12.2010].

Dostupné na http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm

⁵ Interní materiály FŘ v Ostravě.

*případech, tj. při zvýšení nebo snížení daňové povinnosti (článek 184 a 185 Směrnice Rady 2006/112/ES.)*⁶

Tyto případy tzv. „neslučitelností s právem EU“ jsou k dispozici správcům daně, kteří organizačně patří pod Finanční ředitelství v Ostravě (např. Finančnímu úřadu v Zábřehu) na intranetových stránkách Finančního ředitelství v Ostravě. Správce daně postupoval v souladu s § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), dle kterého musel zohlednit určitý článek Směrnice nebo judikát v téže věci. Nepřímý účinek Směrnice vlastně znamená, že zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) musel být vykládán v souladu s právem EU. Součástí tohoto práva jsou také judikáty ESD. Vybrané judikáty ESD byly správcům daně k dispozici na intranetu ÚFDR na MF (ústřední finanční a daňové ředitelství na ministerstvu financí).

Tedy cílem harmonizace je - mimo jiné - vlastně povinnost členských států, zajistit dodržování práva EU a pokud je jakékoliv ustanovení ZDPH v rozporu s konkrétním ustanovením ve Směrnici Rady 2006/112/ES v téže věci, má ustanovení Směrnice přednost před ustanovením ZDPH.

V rámci harmonizace DPH byly stanoveny jako ideální 2 sazby DPH - a to zvýšená sazba - min. 15 % a snížená sazba min. 5 % (článek 97 a 99 Směrnice Rady 2006/112/ES)⁷. V České republice platí od 1. 1. 2010 základní sazba ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 10 %. Od roku 1979 je určité % z národního výnosu DPH ČR odváděno jako tzv. 3. zdroj rozpočtu Evropských společenství. V současné době je to 0,30 % z hrubého národního produktu.⁸

Na závěr lze konstatovat, že EU postoupila v harmonizaci daní, a to především zavedením jednotné daně ze spotřeby - daně z přidané hodnoty - velmi daleko a tím zajišťuje fungování jednotného trhu.

⁶ Interní materiály FŘ v Ostravě a <http://europe.eu.int/eur.lex> – 6. Směrnice rady č. 77/388/EHS

⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH [on line], 2010 [cit. 27. 12. 2010]. Dostupné na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>

⁸ Podle Šíroký, J. *Daně v Evropské unii* (2010).

3. Analýza zákona o DPH v České republice před vstupem do EU

Zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty vstoupil v platnost dne 1. 1. 1993 a do konce své platnosti, tj. do 30. 4. 2004 byl téměř 30krát aktualizován. Tento zákon tvoří 56 paragrafů uspořádaných do 5 částí. Součástí tohoto zákona jsou 3 přílohy:

- Příloha č. 1 Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě
- Příloha č. 2 Seznam služeb podléhajících základní sazbě
- Příloha č. 3 Seznam zboží, u něhož musí být základ daně rozdělen při zabudování do stavby a závěrečná ustanovení.

3.1 Část první – Obecná ustanovení - § 1 – § 3.

V § 1 je uvedeno, že dani z přidané hodnoty podléhají zdanitelná plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem. Základní pojmy vymezuje § 2 ZDPH. Odstavce 1 a 2 definují co je zdanitelným plněním, co se rozumí obratem, daní na vstupu a daní na výstupu, kdo je správce daně. Při dovozu a vývozu zboží je správcem daně celní úřad dle zákona č. 13/1992 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Základní sazba daně je 22 % a snížená sazba daně je 5 %. **Dovozem** zboží je vstup zboží do tuzemska a **vývozem** zboží je výstup zboží z tuzemska. **Tuzemskem** je území České republiky, mimo svobodných celních pásem a svobodných celních skladů. **Hlavní činnosti subjektů, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jsou činnosti, k nimž byly založeny nebo zřízeny**

V § 2a je definováno, co se rozumí penězi a v § 2b je definováno, co je místem plnění při dodání zboží, poskytování služeb a při převodu nemovitostí. V § 3 jsou vymezeny **osoby povinné platit daň (dále jen OPD)**.

3.2 Část druhá – Uplatňování daně u zdanitelného plnění v tuzemsku

Druhá část zákona o DPH má 7 hlav a je v rozsahu § 4 - § 35a. Druhá část zákona je nejrozsáhlejší částí tohoto zákona a vymezuje nejen OPD a plátce daně, ale také plnění, která jsou předmětem daně, kdy má DS povinnost uplatnit a přiznat daň na výstupu a dále stanovuje daňovému subjektu povinnosti spojené s plátcovstvím DPH. Jednou z důležitých povinností zde uvedených je vedení tzv. „záznamní povinnosti“, podmínky uplatnění odpočtu DPH a případné úpravy výše odpočtu. Velmi důležitou částí je hlava sedmá vymezující plnění osvobozená od daně.

Hlava I – Subjekty daně - § 4 - § 6

Paragraf 4 vymezuje osoby podléhající dani, tj. FO a PO, které podnikají v tuzemsku nebo uskutečňují činnosti, které vykazují všechny znaky podnikání, kromě toho, že jsou prováděny podnikatelem - jsou to např. umělci, sportovci, obce, církve, školy. Dále vymezuje osoby, které dani nepodléhají - osoby, které uskutečňují zdanitelná plnění osvobozená dle § 25. Pokud osoba podléhající dani překročí obrát 2 000 000 Kč za nejbližších nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců je povinna se zaregistrovat u finančního úřadu jako plátce DPH a musí předložit žádost o registraci nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém stanovený obrát překročily (§ 5, odst. 1 ZDPH). V §5 odst. 2 je vymezena povinnost registrace pro osoby, které podnikají na základě smlouvy o sdružení dle občanského zákoníku - tj. sdružení bez právní subjektivity. Plátcem se FO nebo PO může stát také dobrovolně, i když obrát nepřekročí. Žádost registraci mohou předložit kdykoliv (§ 5 odst. 3). Zrušení registrace je podmíněno splněním podmínek uvedených v § 5 odst. 4 a další povinnosti jsou v souvislosti s registrací a zrušením DPH plátcům stanoveny v § 5, odstavcích 5 - 9. Osoby v pracovněprávním vztahu a osoby, které podnikají, např. na základě smlouvy o sdružení, jsou vymezeny v ustanovení § 6.

Hlava II – předmět daně - § 7 – § 8

Tato část ZDPH deklaruje, co se považuje za zdanitelné plnění pro účely zákona o DPH a také, že předmětem DPH jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu, bez úplaty a také nepeněžitá plnění. Za zdanitelná plnění se považují přeúčtování služeb, dodání zahraničního zboží, technické zhodnocení motorového vozidla, vyřazení majetku, u kterého byl uplatněn nadměrný odpčet (dále jen NO), opravy najatého majetku, činnosti uskutečňované organizační složkou pro svého zřizovatele nebo organizačních složek v jiném státě aj. Plnění, která nejsou zdanitelná, vymezuje § 8 a jsou to např. dodání vratných lahví - pokud byly pořízeny bez daně, nebo nebyl-li uplatněn NO, bezúplatné poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu opatřeného obchodním jménem poskytovatele, jehož cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč aj.

Hlava III – Uskutečnění zdanitelného plnění, vznik daňové povinnosti a vystavování daňových dokladů - § 9 – § 13.

Uskutečnění zdanitelného plnění obecně je dnem poskytnutí nebo dnem zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve. Zákon o DPH stanovuje uskutečnění zdanitelného plnění ve zvláštních případech i odlišně (§ 9). **Je-li uskutečněno zdanitelné plnění, tímto dnem vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu (§ 10).**

Dle § 11 je plátce povinen vést evidenci pro daňové účely - tzv. záznamní povinnost v takovém členění, aby bylo možné sestavit daňové přiznání. V § 12 je plátcí stanovena povinnost vystavovat DD při uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen ZP) pro jiného plátce a také vyhotovit doklad o použití - a odvést DPH - např. v případě použití pro účely, které nesouvisí s podnikáním (např. když si majitel maloobchodní prodejny bere potraviny pro potřebu vlastní rodiny). DD nebo doklad o použití musí plátce vystavit nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění.

V § 13 je dána plátcí možnost v případě opravy ZD, a tím i výše daně (dále jen D) - vystavit daňový dobropis nebo vrubopis.

Hlava IV – Základ daně - § 14 – § 15

Paragraf 14 deklaruje, že základem pro výpočet daně může být jak cena, která neobsahuje daň, tak cena včetně daně. Základem daně může být cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a to bez daně. Základ daně se takto stanovuje např. v případech provedení technického zhodnocení, poskytnutí bezúplatného plnění, vyřazení majetku z obchodního majetku plátce apod. Dále přesně vymezuje co je základem daně ve specifických případech - např. při prodeji zlata, zlatých mincí a medailí. V § 15 ZDPH je stanoveno, za jakých podmínek lze opravit základ daně a výši daně a v § 15a ZDPH jsou stanoveny podmínky pro opravu sazby daně a základu daně, kde **je povinnost opravit ZD a D** pouze v případě, že DS nesprávně uplatnil sazbu daně, osvobození daně a **snížil tím svou daňovou povinnost**. Opravit ZD a D v případě, že DS uskutečnil zdanitelné plnění a zvýšil tím svou daňovou povinnost, nelze.

Hlava V - sazby daně a výpočet daně - §16 - § 18

V paragrafu 16 je stanoveno, že zboží je zdaňováno základní sazbou daně a pouze zboží uvedené v příloze č. 1 podléhá snížené sazbě daně. Služby podléhají snížené sazbě daně

a služby a práce výrobní povahy uvedené v příloze č. 2 podléhají základní sazbě daně. Číselné kódy v této příloze uvedené vychází se Standardní klasifikace produkce (dále jen SKP), kterou vydává Český statistický úřad. Zařazování služeb dle sazebníku SKP bylo ve své době velmi problematické pro DS a proto v ČR pracovala poradenská pracoviště, která na základě písemné dotazu služby zaříd'ovala.

Příklad:

Zaměstnanci pro správu daní finančních úřadů patřících pod Finanční ředitelství v Ostravě měli k dispozici seznam doporučených pracovišť pro zaříd'ování SKP, která v případě dotazu poskytovali DS. V rámci FÚ Zábřeh to byly především tyto firmy: FES Consulting, s.r.o., Ostrava, SIAK s.r.o. Zlín. Další zaříd'ovací pracoviště např.: ORGES Consulting, Praha 2.

Paragraf 17 stanovuje, že plátce je povinen si sám daň vypočítat a v odstavcích 2 a 3 uvádí způsob výpočtu daně:

a) je-li základem daně cena, která neobsahuje daň, daň se vypočítá takto:

cena bez daně x sazba daně / 100

b) je-li základem daně cena, která je včetně daně, daň se vypočítá

cena včetně daně x sazba daně / 100 + sazba daně (vypočtený koeficient se zaokrouhlí na 4 desetinná místa). Cena bez daně se vypočítá jako rozdíl ceny včetně daně a vypočtené daně.

Hlava VI - odpočet daně - § 19 - § 22

Nárok na odpočet daně může DS uplatnit v daňovém přiznání, pokud splní stanovené zákonné podmínky uvedené v § 19 ZDPH, a to že přijatá zdanitelná plnění nebo zboží z dovozu použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání, nárok na odpočet prokáže zaúčtovaným DD uvedeným v záznamní povinnosti (§ 11 ZDPH) a vystavený plátcem. Nárok na odpočet může uplatnit nejdříve v daňovém přiznání (dále jen DAP) za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo a nelze jej uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo.

Ustanovení § 19 také jednoznačně specifikuje případy, kdy plátce nemá nárok na daň - např. nákup osobního automobilu (dále jen OA), vratných lahví, technické zhodnocení OA, nákup PHM pro účely nesouvisející s podnikáním, zdanitelná plnění přijatá pro reprezentaci a zdanitelná plnění týkající se majetku, který není součástí obchodního majetku.

V § 19a ZDPH jsou vymezeny další podmínky, které musí DS dodržovat, aby měl možnost uplatnit si nadměrný odpočet a v § 20 způsob krácení daně na vstupu (viz příklad).

Příklad:

„Hlavním předmětem činnosti plátce je maloobchodní prodej. Dále má DS v majetku motorest, kde poskytuje ubytovací a stravovací služby a mimo to i služby směnářenské. Plátce zakoupil celkem 3 počítače. Plátce, který dodal předmětné počítače, vystavil daňový doklad, na kterém jsou mimo jiné uvedeny tyto údaje:

	<i>Základ daně</i>	<i>DPH 22%</i>	<i>Cena celkem</i>
<i>PC XX</i>	<i>80 000 Kč</i>	<i>17 600 Kč</i>	<i>97 600 Kč</i>
<i>PC XY</i>	<i>32 000 Kč</i>	<i>7 040 Kč</i>	<i>39 040 Kč</i>
<i>PC XZ</i>	<i>43 000 Kč</i>	<i>9 460 Kč</i>	<i>52 460 Kč</i>
<i>C E L K E M</i>		<i>34 100 Kč</i>	

Účel použití počítačů je následující: počítač XX byl pořízen za účelem vedení skladové evidence související s prodejem zboží, které podléhá snížené nebo základní sazbě, popřípadě s vývozem zboží. Počítač XY je určen k využití ve směnárně, tj. k finanční činnosti, která je osvobozena podle § 28 ZDPH. Počítač XZ bude používán pro zpracování veškeré účetní agendy plátce. Vzhledem k účelu použití jednotlivých počítačů má plátce v případě počítače XX plný nárok na odpočet (§ 19a odst. 1 ZDPH), v případě počítače XY nárok na odpočet nemá (§ 19a odst. 2 ZDPH) a u počítače XZ je povinen nárok na odpočet daně zkracovat způsobem uvedeným v § 20 ZDPH (§ 19a odst. 3 ZDHP).“⁹

Oprava odpočtu daně v § 21 souvisí s opravami ZD a D uvedenými v § 15 a § 15a ZDPH a stanovuje, že plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečnilo, **je povinen** provést opravu odpočtu daně ve zdaňovacím období, ve kterém obdržel daňový dobropis. Na základě daňového vrubopisu opravu **může** provést, a to nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém byla provedena oprava ZD plátcem. Na základě přijatého opravného daňového dokladu provedenou opravu výše daně může plátce daně provést v daňovém přiznání za zdaňovací

⁹ Fitčíková, D., Musilová, L. *Nárok na odpočet DPH*, 2002, s. 33.

období, ve kterém byla provedena oprava výše daně. Odpočet daně opravený podle § 21 týkající se přijatých zdanitelných plnění uvedených v § 19a odst. 3 podléhá úpravě dle § 20.

Hlava VII - osvobození od daně - § 25 – § 35a

V paragrafu 25 je definováno, která zdanitelná plnění jsou osvobozená od daně a jsou dále specifikována v § 26 - § 35a a týkají se poštovních služeb, rozhlasového a televizního vysílání, finančních činností, pojišťovacích činností, převodu a nájmu pozemků a staveb, výchovy a vzdělávání, zdravotních služeb a zboží, sociální pomoci, loterií a jiných podobných her a prodeje podniku.

3.3 Část třetí – Zdaňovací období a správa daně v tuzemsku - § 36 - § 40

Ustanovení § 36 stanovuje, že zdaňovacím obdobím je:

- **Kalendářní měsíc** - pokud obrat za předchozí kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč.
- **Kalendářní čtvrtletí** - pokud obrat za předchozí kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč.
- Zároveň zde zákon umožňuje zvolit si i měsíční zdaňovací období v případě, že obrat přesáhl 2 000 000 Kč a tuto změnu oznámit finančnímu orgánu. Tento paragraf také specifikuje obrat pro stanovení zdaňovacího období u sdružení a nástupnických společností.

Ustanovení § 37 stanovuje plátcí povinnost podat přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, a to i v případě, že daňová povinnost nevznikla (na finančních úřadech - FÚ používaný termín - negativní daňové přiznání - musí DS podávat i v případě přerušení činnosti oznámením na živnostenském úřadě - DPH je specifická daň a lze ji zrušit na žádost za splnění zákonných podmínek. Oznámení o přerušení živnosti nemá vliv na podávání DAP (DPH). Specifické povinnosti stanovuje tento paragraf v případech, byl-li na plátce vyhlášen konkurz, pokračuje-li v živnosti plátce po zemřelém plátcí, v případě zániku společnosti nebo družstva a při podávání přiznání za sdružení.

Ustanovení § 37a definuje termín vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu z řádného přiznání k DPH. NO se vrací v tomto případě bez žádosti. Jedná-li se o přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu z dodatečného přiznání k DPH, postupuje se dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 64 a DS si musí o vrácení tohoto NO požádat.

V ustanovení § 38a je stanoveno, že v dodatečném přiznání se uvádí pouze rozdíly oproti poslední známé daňové povinnosti a stanovuje povinnost plátcí podat dodatečné

daňové přiznání v případě, že si opravami zvyšuje daňovou povinnost a snižuje-li si daňovou povinnost, může podat dodatečné daňové přiznání.

Ustanovení § 39 - zrušení registrace mimo jiné opravňuje správce daně ke zrušení registrace plátce, pokud si tento neplní povinnosti vyplývající z tohoto zákona nebo pokud neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění.

Příklad:

Běžnou praxí na FÚ v Zábřehu v případě neuskutečňování zdanitelných plnění bylo, vyzvat DS v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP, který říká že DS musí prokázat všechny skutečnosti, které jsou uvedeny v daňovém přiznání nebo ke kterým byl správcem daně vyzván, ke zdůvodnění neuskutečňování zdanitelných plnění, a to až po uplynutí těchto 12 měsíců. Tato lhůta byla praktikována i v případě neplnění si povinností - tj. např. nepodávání přiznání ani na výzvy správce daně. Tato výzva byla vlastně nutná proto, aby bylo naplněno v odstavci 2 uvedené ustanovení „bez udání důvodu“, tj. aby správce daně touto výzvou přiměl DS a umožnil mu, se vyjádřit, proč nepodává přiznání k DPH, dal DS poslední možnost, než mu bude plátcovství k DPH zrušeno.

3.4 Část čtvrtá – Uplatnění daně při dovozu a vývozu - §42 - § 48

Ustanovení § 42 deklaruje základní pravidlo při dovozu zboží, a to že uplatnění daně při dovozu zboží se řídí celními předpisy, pokud není v zákoně o DPH stanoveno jinak.

V ustanovení § 43 je vymezeno, jaké zboží z dovozu podléhá dani z přidané hodnoty a dále, že povinnost vyměřit daň při dovozu zboží vzniká dnem vzniku **celního dluhu** nebo porušením podmínek stanovených pro příslušný režim, do kterého je zboží pod celním dohledem propuštěno. Celní dluh - tj. povinnost účastníka celního řízení zaplatit příslušné dovozní clo, DPH, spotřební daň, případně jiné poplatky spojené s dovozem. Tuto daň u českého zboží vyměří a vybere celní orgán¹⁰.

Dále jsou v § 43 vymezena další pravidla, která se týkají dovozu zboží a to např., že nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží propuštěno do příslušného režimu a daňovým dokladem při dovozu zboží je písemné celní prohlášení (jednotná celní deklarace - JCD) případně jiné písemné rozhodnutí o vyměření dani, které vydal celní úřad. Další ustanovení tohoto paragrafu se zabývají dalšími pravidly při dovozu zboží: např., kdy je zboží z dovozu případně

¹⁰ Podle Legierská, Y., Jonák, Z. *Praktické uplatnění DPH* (2000).

osvobozeno od daně, dovoz zboží uskutečněný přímým zástupcem a povinnostmi plátce pokud dojde ke změně vyměřené daně.

Ustanovení § 44 vymezuje **základ daně u dovezeného zboží**, který tvoří součet základu pro vyměření cla (cena skutečně zaplacená za zboží zvýšená o související náklady - např. doprava do tuzemska, provize, skladné, pojistné a další náklady, které se vztahují k dodání zboží) + clo, dávky a poplatky splatné z důvodu dovozu zboží (tj. clo vyměřené celním úřadem a případně dovozní přírážky nebo dávky při dovozu např. potravinářského zboží) + příslušné spotřební daně (např. líh a lihoviny, pivo, víno, tabákové výrobky).

Základ daně u českého zboží, nedochází-li ke změně vlastnického práva, tvoří součet statistické hodnoty a případné spotřební daně.

Ustanovení § 45 stanovuje, že vývoz zboží do zahraničí, který plátce uskuteční, je osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu a daňovým dokladem je opět JCD, na kterém je celním úřadem uveden údaj o datu přechodu zboží přes hranice ČR.¹¹

Příklad:

„Vývoz zboží se uskuteční 30. dubna, jedná se o plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím. Pokud plátce obdrží JCD do 25. května, tj. do termínu pro podání daňového přiznání k DPH za duben, zahrne jej do tohoto zdaňovacího období. Pokud obdrží JCD po 25. květnu, ale do 25. června, zahrne jej do daňového přiznání za květen.“¹²

V § 45a – § 45g se pojednává o vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit, vrácení daně v rámci zahraniční pomoci, vrácení daně zahraničním osobám, vrácení daně zahraničním FO při vývozu zboží, vrácení daně osobám se zdravotním postižením a vrácení daně ozbrojeným silám cizích států a specifikuje podmínky, za kterých vzniká nárok na vrácení daně výše uvedeným subjektům.

Poskytování služeb do zahraničí je vymezeno v ustanovení § 46 a v odstavci 1 vymezuje, že je osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, je-li místo plnění v tuzemsku a využití těchto služeb není v tuzemsku. Výjimku tvoří telekomunikační služby, protože v případě telekomunikačních služeb se za služby poskytované do zahraničí považují telekomunikační služby poskytované subjektům s bydlištěm nebo sídlem v zahraničí, **které mají oprávnění telekomunikační služby poskytovat**. Odstavec 2. jmenuje konkrétní služby, jejichž poskytování je osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, bez ohledu na místo

¹¹ Podle Legierská, Y., Jonák, Z. *Praktické uplatnění DPH* (2000).

¹² Legierská, Y., Jonák, Z. *Praktické uplatnění DPH*, 2000, s. 158.

jejich využití. Jsou to např.: právní a účetnické služby, daňové poradenství, průzkum trhu a veřejného mínění, služby spojené s organizací turistických zájezdů, reklamní služby, služby v oblasti zaměstnanosti a související služby, služby převážně pro podniky. Dále je zde stanoveno, že za služby poskytované do zahraničí nelze považovat služby poskytnuté plátcem v tuzemsku zahraničním osobám, které podnikají v tuzemsku prostřednictvím organizační složky a osobám, které mají sídlo nebo pobyt ve svobodném celním pásmu nebo celním skladu. Jednoznačně je v tomto paragrafu stanoveno, že tyto **služby poskytované do zahraničí a v tuzemsku osvobozené od daně se nepovažují za zdanitelné plnění osvobozené podle § 25 ZDPH**. Plátce daně má nárok na odpočet daně poskytuje-li služby podle odstavců 1 nebo 2 tohoto paragrafu a osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu musí doložit daňovým dokladem, poskytuje-li tuto službu plátcí nebo dokladem o zaplacení nebo písemnou smlouvou o zaplacení potvrzenou zahraniční osobou.

Ustanovení § 47 - **Mezinárodní přeprava** - vymezuje, za jakých podmínek je přeprava zboží, peněz, mezinárodní přeprava osob a služby související s mezinárodní přepravou osob osvobozena od povinnosti uplatňovat daň na výstupu a co se mezinárodní přepravou rozumí. Definiuje také výjimky, týkající se svobodných celních skladů a celních pásem. Dále ustanovení tohoto paragrafu stanovují podmínky nároku na odpočet daně na vstupu. Mezinárodní nepravidelná přeprava osob podléhá dani.

Daňovým dokladem je doklad o zaplacení, případně běžný daňový doklad. Osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu musí plátce doložit přepravním dokladem potvrzeným pohraničním celním úřadem (přepravní doklad - tzv. CMR).

V ustanovení § 48 je stanoveno, že **příležitostná autobusová přeprava** v tuzemsku podléhá daňové povinnosti, která vzniká dnem překročení státní hranice České republiky do tuzemska. Základ daně tvoří počet přepravovaných osob mimo řidiče a 1 průvodce. Sazba daně činí 50 Kč za přepravovanou osobu a daň je splatná při překročení státní hranice.

3.5 Část pátá – Závěrečná, přechodná a zrušovací ustanovení - §49 – § 59

Tato ustanovení vymezují specifické podmínky při přechodu na nový systém - tj. z daně z obratu na daň z přidané hodnoty (§ 50 – § 53). Ustanovení § 49a stanovuje, jaké kroky může vláda ČR učinit za stavu ohrožení státu a válečního stavu. Závěrečná ustanovení stanovují, že se tento zákon použije pouze tehdy, nestanoví-li smlouva, kterou je Česká republika vázána, jinak (§ 53a). Ustanovení § 54 a § 55 vymezuje platnosti dosavadních předpisů a zrušovací ustanovení.

3.6 Shrnutí zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

Česká republika v poměrně krátké době velmi rychle a radikálně řešila problémy, které vyplynuly z transformace centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní a jedním z těchto kroků byl také přechod z dosud uplatňované daně z obratu a zavedení daně z přidané hodnoty. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, byl převratným zákonem. Od 1. 1. 1993 přešla Česká republika od uplatňování daně z obratu a zavedla nepřímou daň z přidané hodnoty. DPH byla a je velmi složitá daň, nejen pro daňové subjekty - plátce daně. Vyměrování daní a s tím spojená kontrola DPH je náročná i pro správce daně, ale tady lze spatřit určitou „výhodu“ v postupně se vytvářející jednotné metodice, postupech a výkladech zákona, které postupně vycházely také z praxe a případů, které byly na různých finančních úřadech řešeny v součinnosti s metodiky na finančních ředitelstvích.

Zavedení DPH s sebou přineslo nemalé problémy jak na straně plátců daně, tak na straně správce daně. Z pohledu praxe na FÚ asi největší problémy ve své době přinášelo zařídování služeb podle jednotného harmonizovaného systému právě v každodenní praxi plátců DPH. Našly se i případy, kdy správci daně museli v rámci kontroly požádat Český statistický úřad o zařídění služeb. S účinností tohoto zákona se osvobození od uplatňování DPH vztahovalo také na služby spojené s mezinárodní přepravou. Toto osvobození se prokazovalo přepravními doklady - tzv. CMR - které musely být potvrzeny pohraničním celním úřadem. Novinkou v zákoně o DPH bylo také definování místa plnění v § 2b a jako každá novinka i správné určení místa plnění bylo v počátcích zákona problematické. Problémy s sebou přinášelo i vystavování daňových dokladů se všemi náležitostmi podle § 12 ZDPH.

Zavedení DPH v České republice vycházelo především ze spolupráce s tehdejšími Evropským hospodářským společenstvím, jehož členské státy systém DPH uplatňovaly asi od roku 1970 a od roku 1993 se datuje dohoda o přidružení ČR do ES¹³.

Jak vyplývá z přehledu vývoje inkasa daní v ČR v letech 1993 - 2003, byla DPH největším příjmem veřejných rozpočtů a tedy velmi významnou příjmovou položkou v českém daňovém systému. Dani z přidané hodnoty podléhají téměř veškeré zboží a služby až na zákonem stanovené výjimky (nezdánitelná plnění § 8 ZDPH).¹⁴

¹³ Česká republika a EU [on line], 2010 [cit. 19. 12. 2010].

Dostupné na <http://www.euroskop.cz/10/sekce/ceska-republika-a-eu>

¹⁴ Přehled vývoje inkasa DPH za roky 1993 – 2010 je uveden v příloze č. 1 této práce, v tabulkách č. 1.1 a č. 1.2, je přiložen vývoj inkasa DPH za roky 2003-2009 za FŘ v Ostravě dle jednotlivých FÚ-tab. 1.3.

4. Analýza zákona o DPH v České republice po vstupu do EU

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vstoupil v platnost dne 1. 5. 2004, a to v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Zákon o DPH je všeobecně považován za složitý a náročný. Za dobu své platnosti byl již více než 20krát novelizován. ZDPH se dělí na 2 části, přičemž druhou část tvoří přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení. První část tvoří 4 Hlavy a 110 paragrafů a Hlava II je rozdělena do 11 dílů. Součástí ZDPH č. 235/2004 Sb. jsou tyto 4 přílohy:

- Příloha č. 1 – Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě
- Příloha č. 2 – Seznam služeb podléhajících snížené sazbě
- Příloha č. 3 – Seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani
- Příloha č. 4 – Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.

4.1 Část první – Základní ustanovení

První část ZDPH tvoří celou právní úpravu tohoto zákona mimo ustanovení přechodných, zrušovacích a závěrečných, která tvoří druhou část tohoto zákona.

Hlava I Obecná ustanovení - § 1 – § 4

V § 1 - obecných ustanoveních - je dáno, že tento zákon upravuje daň z přidané hodnoty a také, že tento zákon zpracovává předpisy Evropských společenství, a to stěžejní Směrnice Rady, které upravují DPH. DPH se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby a předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitostí, poskytnutí služby, pořízení zboží z JČS a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. V § 2 je uvedeno, co předmětem daně není a vymezeno, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními v případě, že nejsou osvobozena od daně.

V paragrafu 3, který vymezuje územní působnost, je specifikováno, že tuzemskem se rozumí území ČR, třetí zemí je území mimo území Evropského společenství a také území ES, která jsou součástí celního území ES (Směrnice Rady č. 2006/112/ES, hlava II., článek 6/odst.1) a území ES, která nejsou součástí celního území ES (Směrnice Rady č. 2006/112/ES, hlava II., článek 6/odst. 2). Územím Evropského společenství jsou území

vymezená v příslušném právním předpisu Evropského společenství, kterým je Směrnice Rady č. 2006/112/ES, hlava II., článek 5¹⁵.

V paragrafu 4 jsou vymezeny základní pojmy a paragraf definuje, co se rozumí **úplatou** – tj. částka v penězích nebo platebních prostředcích, které nahrazují peníze a hodnota nepeněžního plnění. Dále tento paragraf definuje, co je jednotkovou cenou, daní na vstupu a daní na výstupu, odpočtem daně, vlastní daňovou povinností, nadměrným odpočtem, daňovou povinností, zvýšením daňové povinnosti a snížením daňové povinnosti. Vymezuje také **správce daně**, kterým je vždy místně příslušný finanční úřad a celní úřad v případě dovozu zboží, mimo případy, kdy daňová povinnost při dovozu zboží vzniká plátcí v souladu s § 23 odst. 3 a 4. Tento paragraf definuje co je **daní při dovozu zboží** - což je daň, kterou musí zaplatit osoba při dovozu zboží do tuzemska v souladu s § 23 a **daní při pořízení zboží** - kterou musí přiznat DS při pořízení zboží z JČS.

Příklad:

Plátce daně pořízení zboží z JČS vykazuje v řádcích 3 a 4 přiznání k dani z přidané hodnoty, kterými vlastně přiznává a odvádí daň (dle zákona 588/1992 Sb. platil dovozní clo), ale zároveň tento základ daně a daň souvztažně uvede v řádcích 44 a 45 přiznání k DPH, kde si vlastně ze zaplacené daně nárokuje odpočet daně (dle zákona 588/1992 Sb. měl plátce daně za splnění zákonných podmínek nárok na odpočet zaplaceného cla)¹⁶.

Daní při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani (dále jen ORD) v jiném členském státě (dále jen JČS) je daň, kterou plátce, kterému byla služba poskytnuta ORD v JČS, má povinnost přiznat a daní při poskytnutí služby zahraniční osobou je daň, kterou má povinnost přiznat plátce, kterému byla tato služba poskytnuta zahraniční OPD nebo prostřednictvím provozovny ve třetí zemi, tedy mimo EU.

Příklad:

Přijetí této služby od ORD vykazuje plátce DPH v přiznání k DPH v řádcích 5 a 6 - tedy přiznává daň v základní nebo snížené sazbě a zároveň v řádcích 44 a 45 nárokuje odpočet daně¹⁷.

¹⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH [on line], 2010 [cit. 27. 12. 2010]. Dostupné na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>

¹⁶ Přiznání k dani z přidané hodnoty (DAP DPH), vzor č. 16 je součástí přílohy č. 2.

¹⁷ Přiznání k dani z přidané hodnoty (DAP DPH), vzor č. 16 je součástí přílohy č. 2.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet je dále specifikováno dále v § 51. **Osvobození od daně s nárokem na odpočet** u plnění uvedených v § 63 znamená, že u těchto plnění nárok na odpočet daně uplatnit lze. **Dotací k ceně** se rozumí finanční prostředky poskytnuté ze SR, rozpočtů ÚSC, SF a dalších rozpočtů v případě, že má plátce - příjemce dotace povinnost poskytovat zdanitelná plnění se slevou z ceny a výše této ceny se odvozuje od jednotkové ceny zdanitelného plnění. Za dotaci se nepovažují dotace na pořízení DHM, DNM a dotace k výsledku hospodaření. Dle § 4 je plátce OPD, která překročí obrat stanovený v § 94 ZDPH a musí se dle § 95 ZDPH registrovat. OPD jsou FO a PO uskutečňující ekonomickou činnost. **Osobou identifikovanou k dani (dále jen OID)** je PO (§ 96 ZDPH), která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku a osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. **Osobou registrovanou k dani v JČS** je osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy.¹⁸ **Zahraniční osobou** se rozumí osoba, která nemá sídlo, místo podnikání ani místo pobytu na území ES. Dále § 4 vymezuje, co se rozumí místem pobytu - tj. místo trvalého pobytu FO, případně místo, kde se FO převážně zdržuje. Místo, jehož prostřednictvím jsou uskutečňovány ekonomické činnosti, má personální a materiální vybavení je provozovnou. Důležitým pojmem v § 4 *specifikovaným* je - z důvodu uplatňování snížené sazby daně, kterou ČR prosadila se vstupem do EU - bytový dům, rodinný dům a byt. V tomto paragrafu je také vymezeno, co se rozumí **novým dopravním prostředkem (dále jen NDP)**. Pro účely DPH je to v § 19 ZDPH automobil s obsahem válců < 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW dodaný do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km.

Hlava II – uplatňování daně

Uplatňování daně v hlavě II. je rozděleno do 11 dílů v rozsahu § 5 - § 87 a jsou zde vymezena pravidla skupiny, základní pravidla pro určení místa plnění a výjimky v určení místa plnění, náležitosti a vystavování daňových dokladů, výpočet daně, případné opravy daně, vracení daně aj.

¹⁸ Podrobně jsou daňové subjekty jako OID, OPD, ORD, vymezeny ve 3. kapitole publikace Fitčíková, D. *Uplatňování DPH v tuzemsku*, 2006, s. 7-13.

Díl 1 – Daňové subjekty - § 5 – §6

V tomto díle je definováno, že OPD - osobou povinnou k dani - je FO nebo PO, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, ale také PO, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, ale ekonomické činnosti uskutečňuje.

Příklad:

OPD jsou v tomto případě i subjekty, které vykonávají veřejnou správu (kraje, obce, PO zřízené zvláštním předpisem), které mimo svou hlavní činnost (při výkonu v oblasti veřejné správy nejsou OPD), ke které jsou založeny nebo zřízeny, provozují i tzv. ekonomickou činnost a uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 3 ZDPH. OPD se tyto subjekty stávají i v dalších případech uvedených v příloze č. 2 ZDPH (podrobně kapitola č. 5).

Paragraf § 5a vymezuje **skupinu** kapitálově nebo jinak spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku. Skupina se považuje za OPD, ale nemá právní subjektivitu. V paragrafu 5b a 5c je upraveno jednání za skupinu a práva a povinnosti skupiny a členů skupiny. Důležitý je institut zastupujícího člena, kterým je člen skupiny se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, který je oprávněn jednat za skupinu. Dále z těchto ustanovení vyplývá, že členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny, které jim plynou z tohoto zákona. Důležitým aspektem je také to, že práva a povinnosti jednotlivých osob, které přistoupily ke skupině, přechází na skupinu.

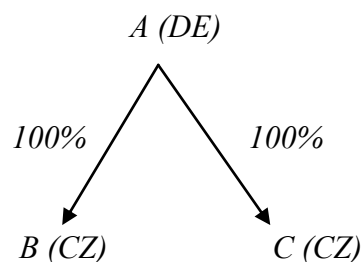
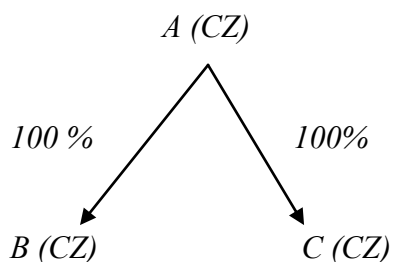
Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby anebo více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob (graficky znázorněno ve schématu 4.1).

Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba, např. jednatele, členové představenstva, dozorčí rady, kontrolní komise, vedoucí organizační složky v ČR. Nemůže to být vedení jednotlivých úseků (schéma 4.2).

Schéma 4.1

Skupinová registrace-kapitálové spojení

(2 podmínky: spojené osoby + usazené v tuzemsku)



Možné skupiny: AB, AC, ABC

Nelze vytvořit skupinu

Vysvětlivky: A, B, C (CZ) – tj. firmy registrované v ČR

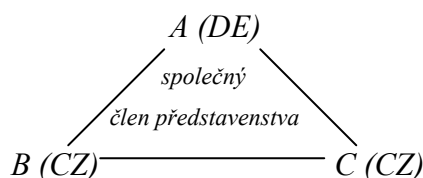
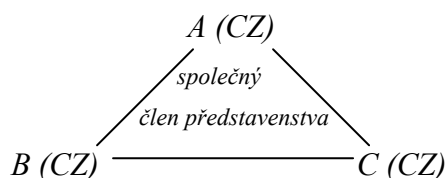
A (DE) – firma registrovaná ve Spolkové republice Německo

Zdroj: interní materiály FŘ v Ostravě.

Schéma 4.2

Skupinová registrace – jiné spojení

(2 podmínky: spojené osoby + usazené v tuzemsku)



Možné skupiny: AB, AC, BC, ABC

Možná skupina: BC

Vysvětlivky: A, B, C (CZ) – tj. firmy registrované v ČR

A (DE) – firma registrovaná ve Spolkové republice Německo¹⁹

Zdroj: interní materiály FŘ v Ostravě

V paragrafu 6 jsou definovány osoby osvobozené od uplatňování daně, kterými jsou OPD s místem podnikání v tuzemsku, jejichž **obrat** nepřesáhl částku stanovenou v § 94 ZDPH. „Obratem se rozumí úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, osvobozená plnění s nárokem na odpočet, zahrnují se i osvobozená plnění bez nároku na odpočet, nejde - li

¹⁹ Interní materiály FŘ Ostravě – Skupinová registrace.

o příležitostné činnosti (tj. do obratu se nezahrnují příjmy z prodeje hmotného a nehmotného majetku, které se odepisuje a pozemků).“²⁰

Díl 2 – Místo plnění - § 7 – § 12

Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitostí, pokud se uskutečňuje bez dodání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje - § 7 odst. 1. V případě nemovitostí je to místo, kde se nemovitost nachází (§ 7 odst. 6).

Místem plnění při dodání zboží – je-li zboží odesláno nebo přepraveno - je místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava nebo odeslání začíná. Začíná-li přeprava nebo odeslání ve třetí zemi, za místo plnění se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost při dovozu zboží (§ 7 odst. 2)

V § 7 odst. 3 je definováno místo plnění, je-li dodání zboží spojeno s instalací nebo montáží a tímto místem je místo, kde je zboží instalováno nebo montováno.

Příklad:

*Subjekt si koupí nový plynový kotel u firmy, která tento kotel v domě zabuduje a zprovozní.
Tj. místem plnění je místo provedení montáže.*

V případě dodání zboží na palubách lodí, letadel nebo vlaků během přepravy osob na území ES, se za místo plnění považuje místo zahájení přepravy osob (§ 7 odst. 4).

Příklad:

„12. ledna je z letiště v Praze Ruzyni vypraveno letadlo na pravidelné lince Praha – Londýn. V průběhu letu z Prahy do Londýna je cestujícím podáno občerstvení. Místem plnění je v tomto případě ČR, protože letadlo bylo vypraveno z ČR“²¹.

Odstavec 5 v § 7 definuje, co je místem zahájení a ukončení přepravy osob a také přepravou osob na území ES.

Místo plnění při dodání plynu a elektřiny prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy je definováno v § 7a a místo plnění při zasílání zboží je odvozeno od místa, kde se zboží nachází po ukončení odeslání (§ 8 odst. 1). Další specifika jsou uvedena v odstavcích 2 – 4 § 8.

²⁰ Vančurová, A., Láchová, L. *Daňový systém ČR 2010*, 2010, s. 264.

²¹ Wolters Kluwer, *MERITUM, Daň z přidané hodnoty 2010*, s. 7.

Zásadní je princip **stanovení místa plnění u služeb**, který je definován v § 9 ZDPH, se použije vždy, pokud ZDPH nestanoví jinak. Tyto výjimky v určení místa plnění jsou uvedeny dále v § 10, § 10 a - § 10k.

V § 9 odst. 1 je základní pravidlo při **poskytnutí služby OPD** - místem plnění je v tomto případě místo (stát), kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání - tedy místem plnění je stát příjemce služby. Základní pravidlo při **poskytnutí služby osobě nepovinné k dani** v § 9 odst. 2 říká, že místem plnění je místo, kde má sídlo nebo místo podnikání poskytovatel služby - tj. místem plnění je stát poskytovatele služby.

Dále tento paragraf stanoví, že za OPD pro účely stanovení místa plnění je považována OPD za všechny služby, které jí jsou poskytnuty, i když je to pro činnost, která není předmětem daně a také OID nebo PO nepovinné k dani registrované v JČS.

V paragrafech 10, 10a - 10k, 11 a 12 jsou uvedeny výjimky při stanovení místa plnění (dále jen MP) u vyjmenovaných služeb:

§ 10 – služba vztahující se k nemovitostem, MP je místo, kde se nemovitost nachází

§ 10a – poskytnutí přepravy osob – MP je místo, kde se přeprava uskutečňuje

§ 10b – služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy aj. – MP je místo, konání akce

§ 10c – poskytnutí stravovací služby – MP je místo, kde je skutečně poskytnuta

§ 10d – krátkodobý nájem dopravního prostředku – MP je místo předání dopravního prostředku

§ 10e – poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani – MP je místo, kde je zajišťováno plnění

§ 10f – přeprava zboží pro osobu nepovinnou k dani – MP je místo, kde se přeprava uskutečňuje

§ 10g – služby související s přepravou zboží, oceňováním movitých věcí, práce na movité věci pro osobu nepovinnou k dani – MP je místo, kde má příjemce této služby sídlo, místo podnikání

§ 10h – služby poskytnuté zahraniční osobě nepovinné k dani – MP je místo, sídlo, podnikání příjemce služby

§ 10i/odst.1 – elektronicky poskytnuté služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku – MP je tuzemsko

§ 10i/odst.2 – telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani se sídlem v tuzemsku – MP je tuzemsko, je-li služba v tuzemsku užita

§ 10j – nájem dopravního prostředku v tuzemsku – skutečné užití ve třetí zemi – MP je třetí země a je-li dopravní prostředek najat ve třetí zemi a ke skutečnému užití dochází v tuzemsku je místem plnění tuzemsko.

§11 – MP při pořízení zboží z JČS – obecně je MP místo, kam je zboží přepraveno. V rámci třístranného obchodu je místem plnění také místo ukončení přepravy, i když pořizovatel zboží je z JČS.

§12 – MP při dovozu zboží – obecně je MP místo, kde se zboží nachází při přechodu ze třetí země na území ES.

Díl 3 – Zdanitelná plnění - § 13 – § 20

V § 13 zákon uvádí, že dodáním zboží se rozumí právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník a převodem nemovitostí je změna vlastnického práva k této nemovitosti. Dále jsou v tomto paragrafu vyjmenovány další alternativy dodání zboží a převodu nemovitostí.

Poskytnutím služby je vše co není dodáním zboží nebo převodem nemovitostí a opět zákon vymezuje, co se za poskytnutí služby považuje ve specifických případech (§ 14 ZDHP). Pořízení zboží z JČS upravuje § 16 ZDPH, a to od osoby registrované k dani v JČS - a vymezuje opět podmínku nakládání s tímto zbožím jako vlastník.

Uzavřou-li obchod 3 osoby registrované k dani ve třech různých členských zemích, je tento obchod nazýván **třístranným obchodem** a v § 17 ZDPH je upraven zjednodušený postup při dodání zboží v rámci Evropského společenství formou třístranného obchodu (podrobně kapitola 5., schéma 5.3).

Paragraf 18 ZDPH upravuje zasílání zboží do JČS a § 20 dovoz zboží - tj. vstup zboží ze třetí země na území Evropského společenství.

Dodání a pořízení NDP v rámci ES upravuje § 19 ZDPH. Dodání NDP je pro českého plátce plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet v případě, že NDP dodá ORD v JČS.

Příklad:

Běžná praxe na FÚ v Zábřehu rámci pořízení NDP probíhá takto:

Plátce (§ 19 odst. 7) pořídí NDP od ORD v JČS v ceně 30 900,- Euro. Datum pořízení a datum vstupu do tuzemska je shodné – 5. 8. 2010. Aby si plátce mohl NDP zaregistrovat v registru motorových vozidel na MěÚ v Zábřehu, oddělení dopravy, musí zaplatit daň u místně příslušného správce daně a její zaplacení musí mít potvrzeno na podaném Hlášení o pořízení NDP podle § 19 ZDPH. Bez potvrzení o zaplacení daně oddělení dopravy vozidlo nezaregistruje. Plátce si cenu v eurech přepočítá platným kurzem (denní kurz ČNB platný

5. 8. 2010) a vypočítá 20 % DPH z ceny včetně daně uvedené na daňovém dokladu, kterou uhradí na účet správce daně. Předloží doklad o zaplacení daně, správce daně potvrdí Hlášení o pořízení NDP pro účely zapsání vozidla do registru vozidel. Zaplacenou daň tento plátcе vypořádá v přiznání k DPH podaném za 8. měsíc – tj. k 25. září. Pořízení NDP uvede v řádku 9 daňového přiznání a nárok na odpočet, protože se jedná o plnění osvobozené s nárokem na odpočet, uvede do řádku 44 daňového přiznání²².

V § 20 je upraven dovoz zboží, což je vstup zboží ze třetí země na území ES. Dovoz zboží podléhá kontrole celních orgánů, tj. daň vybere a vyměří celní orgán.

Příklad:

„Tuzemský plátcе dovezl zboží určené k dalšímu prodeji v tuzemsku z Norska a zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh v ČR. Jedná se o dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, a proto dovážené zboží je předmětem daně v tuzemsku. Plátcе je povinen si daň vypočítat a plnění zahrnout do DAP DPH“.²³

Díl 4 – Uskutečnění plnění a daňová povinnost § 21 – § 25

V ustanoveních čtvrtého dílu je dána povinnost přiznat daň na výstupu (při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitostí), a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak (§ 21 ZDPH). V ustanovení § 22 a § 23 je uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň vázána na dodání zboží do JČS a povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při poskytnutí služby ORD v JČS a zahraniční osobu - tj. osobou ze třetí země - a místem plnění mimo tuzemsko jsou specifikována v § 24 a § 24 a. § 25 komentuje uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z JČS.

Díl 5 – Daňové doklady § 26 – § 35

Základním pravidlem je povinnost plátcе vystavit DD do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty za zdanitelné plnění (§ 26 ZDPH). Následující ustanovení zakládají povinnost uchovávat doklady, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně, a to po dobu nejméně 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo (§ 27 ZDPH). Základní náležitosti daňových

²² Příloha č. 2 – příklad vyplněn v Hlášení o pořízení NDP a v přiznání k DPH.

²³ Fitřiková, D., *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*, 2007, s. 71.

dokladů a alternativy možných daňových dokladů jsou uvedeny v § 28 a § 29. Daňové doklady, které souvisí s dovozem a vývozem zboží, dodáním zboží, poskytnutím služeb z JČS - tj. doklady, které se nevztahují k tuzemsku - jsou uvedeny v § 30 – § 35.

Příklad:

§ 33 - Daňový doklad při poskytnutí služby

„Daňový doklad je plátce povinen vystavit dle odst. 1 DD za každé plnění s náležitostmi dle odst. 2, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění této služby nebo přijetí platby předchází-li tato platba uskutečnění služby. Plátce daně poskytne ORD v JČS (např. v Maďarsku) reklamní službu, k poskytnutí služby došlo 27. 5. 2010, k přijetí platby ani k vystavení DD od tohoto dne nedošlo. Místo plnění u této služby je podle § 9 odst. 1 v Maďarsku, kde má zákazník sídlo, a plátce daně, který službu poskytl, je povinen vystavit daňový doklad. Plátce doklad vystavil např. 8. 6. 2010, tím splnil i povinnost doklad vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění služby. Na tomto dokladu musí být uveden odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, podle kterého je místo plnění mimo tuzemsko (§9 odst. 1) a sdělení, že povinnost přiznat a zaplatit DPH má osoba, které byla služba poskytnuta, vzniká-li jí v této zemi povinnost.“²⁴

Díl 6 – Základ daně a výpočet daně, oprava ZD, daňový dobropis a vrubopis § 36 - § 46a

Obecně lze napsat, že základ daně tvoří kromě úplaty za zboží nebo službu apod. i náklady související s pořízením tohoto zboží, kterými mohou být cla, různé poplatky nebo platby za instalaci a zabudování aj. (§ 36 ZDPH) a ve zvláštních případech je ZD cena obvyklá, a to v případech uvedených v ustanovení § 36a.

DPH se dle § 37 ZDPH vypočítá ze základu daně bez daně takto:

a) Základ daně x 20/100 (v případě základní sazby)

b) Základ daně x 10/100 (v případě snížené sazby)

Vypočtené koeficienty se zaokrouhlí na 4 desetinná čísla.

DPH ze základu daně včetně daně se vypočítá takto:

a) Cena za zdanitelné plnění včetně daně x 20/120 * (v případě základní sazby)

b) Cena za zdanitelné plnění včetně daně x 10/110 * (v případě snížené sazby)

Základ daně se vypočítá jako rozdíl mezi základem daně včetně daně a vypočtené daně.

* vypočtené koeficienty se zaokrouhlí na 4 desetinná místa.

²⁴ Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 5. 2010*, 2010, s. 124.

Základ daně a výpočet daně při dovozu zboží, při poskytnutí služby ORD v JČS a zahraniční osobou, pořízení zboží z JČS a další zvláštní případy stanovení daně jsou v ustanoveních § 38 - § 41. Oprava základu daně a výše daně a s tím související vystavování daňových dobropisů a vrubopisů je rozvedeno v ustanoveních § 42 – § 46 a.

Díl 7 – Sazby daně a oprava sazby daně § 47 – § 50

V ustanovení § 47 je dáno, že k datu 31. 12. 2010 se uplatňuje základní sazba daně ve výši 20 % a snížená sazba daně ve výši 10 %. Zároveň je v tomto ustanovení uvedeno, že ve zvláštních případech se u zboží, služeb, u dovozu uměleckých děl aj. uplatňují sazby uvedené v přílohách 1, 2 a 4 ZDPH.

Důležité je ustanovení § 47a, který dává subjektům možnost požádat MF o **rozhodnutí o závazném posouzení**. Tímto rozhodnutím MF subjektům potvrdí správnost zařazení zdanitelného plnění do základní nebo snížené sazby. Každý si může požádat o vydání tohoto rozhodnutí, ale jedna žádost smí být podána pouze na jednu položku zboží, služby nebo nemovitosti.

Sazba daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 48 a § 48a činí 5 %.

Opravu výše daně může plátce daně provést v případě, že si svou daňovou povinnost **snížil nebo zvýšil** (§ 49 ZDPH), a to až v období, ve kterém vystavil opravný daňový doklad v souladu s § 50 ZDPH.

Díl 8 – Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně § 51 – § 62

Obsahově se celý osmý díl zabývá plněními osvobozenými bez nároku na odpočet daně. Jako plnění osvobozená se tato plnění posoudí v případě, že jsou vykonávána subjekty, které jsou držiteli příslušných licencí, oprávnění nebo jsou poskytována podle zvláštních právních předpisů.

- § 52 Poštovní služby (musí být provozovány držitelem poštovní licence nebo zvláštní poštovní licence v souladu se zákonem 29/2000 Sb., o poštovních službách, ve znění pozdějších předpisů)
- § 53 Rozhlasové a televizní vysílání (prováděné provozovateli rozhlasového a televizního vysílání dle zákona 231/2001 Sb.)

Příklad:

„Od daně není osvobozeno vysílání reklam, teleshoppingu a sponzorovaných pořadů, a to ani v případě, že je prováděno provozovateli ze zákona. Reklamou se pro tyto účely rozumí jakékoliv veřejné oznámení vysílané za úplaty nebo jinou protihodnotu nebo vysílané za účelem vlastní propagace provozovatele vysílání. Teleshoppingem se rozumí přímá nabídka zboží nebo služeb určená veřejnosti a vysílaná za úplaty nebo jinou protihodnotu. Sponzorováním se rozumí jakýkoliv příspěvek poskytnutý FO nebo PO k financování pořadů za účelem propagace sponzora“²⁵.

- § 54 Finanční činnosti (finančními činnostmi dle tohoto § se rozumí např. převod cenných papírů, přijímání vkladů od veřejnosti, směnářská činnost, výplata dávek důchodového pojištění aj.)
- § 55 Pojišťovací činnosti (vykonávané likvidátory pojistných událostí, penzijní připojištění a zprostředkování penzijního připojištění)
- § 56 Převod a nájem pozemků (tj. převod a nájem bytů, pozemků. Lze uplatňovat i daň, a to mezi plátcí při uskutečňování ekonomických činností)
- § 57 Výchova a vzdělávání (vykonávaná subjekty zapsanými ve školském rejstříku, vykonávaná v rámci praktického vyučování, poskytování rekvalifikace akreditovanými osobami aj.)
- § 58 Zdravotnické služby a zboží (tj. poskytování zdravotní péče a souvisejících služeb oprávněnými subjekty a dodání zboží těmto oprávněným osobám)
- § 59 Sociální pomoc (tj. sociální služby poskytované dle zákona 108/2006 Sb., o sociálních službách - poskytování ubytování, stravy aj.)
- § 60 Provozování loterií a jiných podobných her (dle zákona 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách)
- § 61 Ostatní plnění (např. poskytování kulturních, sportovních služeb, služeb souvisejících s ochranou a výchovou dětí a mládeže, které poskytují např. osoby zajišťující výkon sociálně právní ochrany dětí aj.)²⁶
- § 62 Dodání zboží, které bylo použito pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně.

²⁵ Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2010*, 2010, s. 175.

²⁶ Podle Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2010* (2010).

Díl 9 – Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně § 63 – § 71 f

V paragrafu 63 jsou vyjmenovaná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, pokud budou splněny podmínky v ustanoveních § 64 - § 71 f:

- a) § 64 dodání zboží do JČS
- b) § 65 pořízení zboží z JČS
- c) § 66 vývoz zboží (* pozn.)
- d) § 67 poskytnutí služby do třetí země
- e) § 68 osvobození ve zvláštních případech
- f) § 69 přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží
- g) § 70 přeprava osob
- h) § 71 dovoz zboží
- i) § 71a - § 71f dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího člena posádky letadla a dovoz PHM cestujícím.

*pozn.: dle § 66 ZDPH je vývoz zboží spojen s výstupem zboží z EU do třetí země. Vývoz zboží z tuzemska do třetí země je dle tohoto paragrafu osvobozen od uplatňování DPH. Vývoz zboží do třetí země plátce prokazuje daňovým dokladem - celním prohlášením - vývozním JSD (jednotným správním dokladem, který nahradil dříve používaný JCD - jednotnou celní deklaraci).

Příklad:

„Výrobce hutního materiálu prodá ocelové pruty do Číny a přepravu zboží si na vlastní náklady zajišťuje kupující. Místem plnění je tuzemsko, protože k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník dochází v ČR. Rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu vývoz je vydáno českému plátci. Český plátce, dodavatel, uplatní v souladu s § 66 ZDPH osvobození od daně při dodání tohoto zboží“.²⁷

Díl 10 – Odpočet daně § 72 – § 79

Nárok na odpočet daně má plátce v případě, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci ekonomické činnosti, a nárok vzniká dnem, kdy plátci vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

²⁷ Fitříková, D. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*, 2007, s. 86.

Nárok na odpočet daně prokazuje plátce daňovým dokladem, který vystavil plátce. Dále jsou v tomto paragrafu vymezeny podmínky na uplatnění odpočtu daně v dalších případech (§ 73 ZDPH).

Nárok na odpočet daně při změně režimu uvedený v § 74 ZDPH uvádí, že má plátce nárok na odpočet daně u zboží, služeb a hmotného nebo nehmotného majetku, které pořídil 12 měsíců před datem registrace a je jeho obchodním majetkem. Změnou režimu se rozumí přechod z režimu neplátce do režimu plátce. Při zrušení registrace je plátce povinen krátit nárok na odpočet uplatněný u majetku, který je jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet.

Plnění, u kterých nemá plátce nárok na odpočet daně a způsob krácení odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, jsou definována v § 75 a § 76 ZDPH.

Příklad:

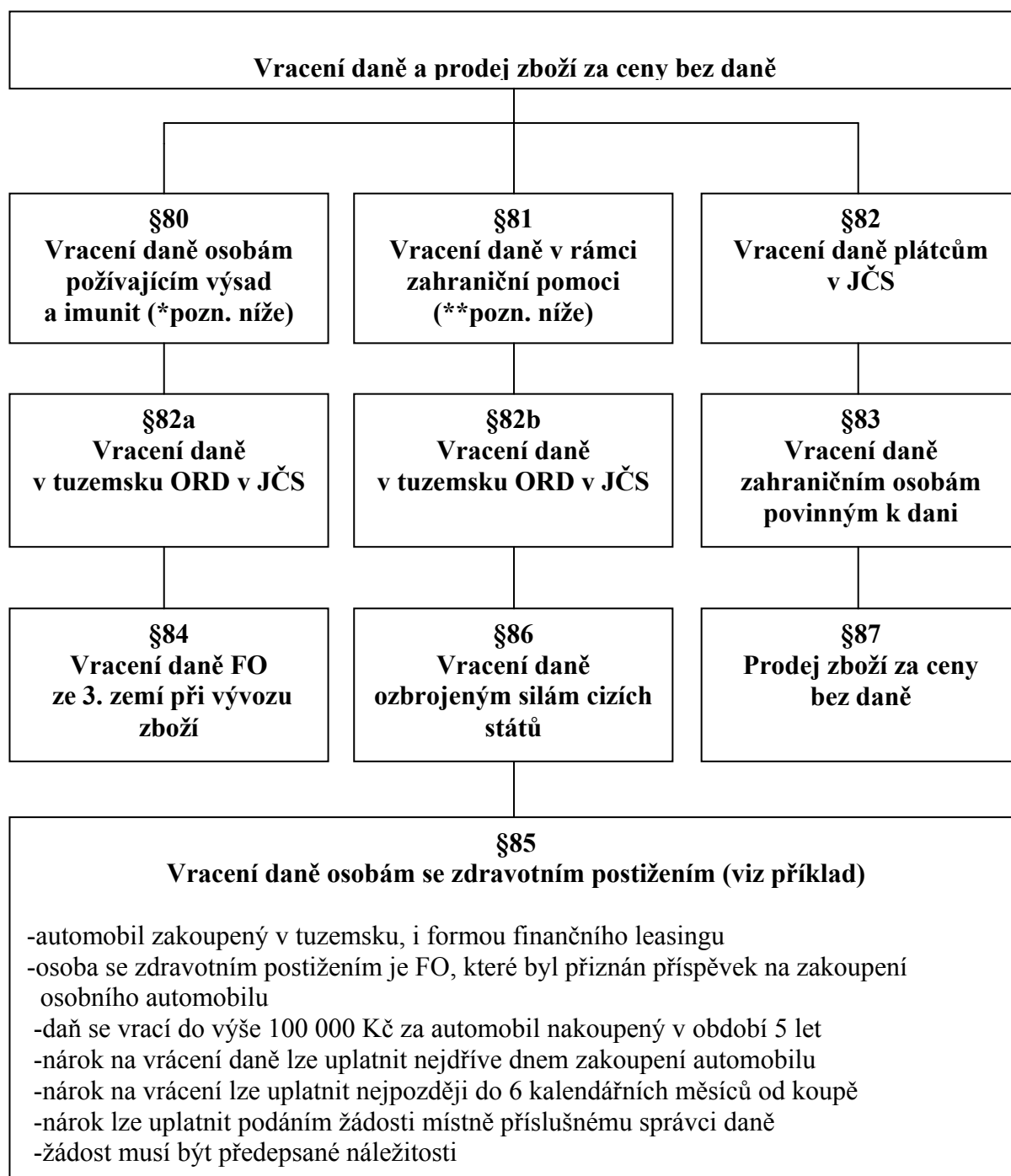
*„DS pořídil v dubnu 2010 počítač za cenu 50 000 Kč bez daně + daň ve výši 10 000 Kč. Počítač bude používat jak pro zdanitelná plnění, tak i pro osvobozená plnění, a proto musí krátit nárok na odpočet daně koeficientem. Pro krácení použije zálohový koeficient ve výši např. 0,85, který vypočetl jako vypořádací koeficient za rok 2009. Zkrácený nárok na odpočet daně při pořízení počítače uvedený v daňovém přiznání za měsíc duben 2010 bude tedy činit 8 500 Kč (10 000 x 0,85)“.*²⁸

Opravu odpočtu daně z důvodu opravy základu daně a sazby daně řeší ustanovení § 77 ZDPH. Úprava odpočtu daně při změně účelu použití majetku je definována v § 78 a sleduje se v pětileté lhůtě od jeho pořízení. Z tohoto ustanovení vyplývá, že uplatní-li DS plný nárok na odpočet u majetku, který v souvislosti s podnikáním pořídil a dojde ke změně při použití tohoto majetku – např. část je použita pro účely nesouvisející s podnikáním – k vlastnímu bydlení – musí provést úpravu odpočtu daně – tj. nárok na odpočet krátit. V souladu s § 79 majetek, u kterého byl uplatněn zkrácený nárok na odpočet, podléhá vyrovnání.

²⁸ Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 5. 2010*, s. 237.

Díl 11 - Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně § 80 - § 87

Schéma 4.3 Vracení daně



Zdroj: vlastní

*pozn.: „Jestliže si člen diplomatické mise, který je akreditován v tuzemsku, pořídí v tuzemsku od plátce daně televizor za cenu 50 000 Kč bez daně a daň ve výši 10 000 Kč, může požádat o vrácení daně“.²⁹

²⁹ Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 5. 2010*, s. 257.

****pozn.:** Je-li v mezinárodní smlouvě, kterou se ČR řídí, stanoveno, že je nenávratná zahraniční pomoc osvobozena od daně, nebo z těchto prostředků nesmí být hrazena daň, má osoba, která daň zaplatila, nárok na vrácení této daně na základě podané žádosti. Daň se v tomto případě nevrací u projektů, které financuje ze svých zdrojů EU. Výjimkou jsou programy předvstupní pomoci. Prostředky předvstupní pomoci jsou určeny pro kandidátské země a byly čerpány prostřednictvím programů PHARE, ISPA, SAPARD a IPA.³⁰

Příklad:

V praxi se běžně na FÚ Zábřehu vrací daň osobám se zdravotním postižením za nákup osobního automobilu v tuzemsku. Podmínkou je, že osoba musí předložit Rozhodnutí správy sociálního zabezpečení, kterým jí byl přiznán příspěvek na zakoupení osobního automobilu ve výši max. 100 000 tis. Kč. S žádostí dále DS předkládá daňový doklad o nákupu osobního automobilu od plátce daně. Protože žádost ve většině případů předkládá zákonný zástupce postižené osoby, přikládá k této žádosti kopii průkazu osoby zdravotně postižené. Nárok na vrácení daně má zdravotně postižená osoba na automobil zakoupený 1x v období 5 let. Ve většině případů je prodejce osobních automobilů zainteresován na prodeji, a proto vychází nakupujícím vstříc tak, že prodá OA a neinkasuje od kupujícího DPH. Zákonný zástupce postiženého, který žádá o vrácení DPH, uvádí na žádost o vrácení DPH účet prodejce OA.

Hlava III – zvláštní režimy - § 88 – § 92a

Zvláštní režimy v těchto ustanoveních vymezují podmínky pro poskytování elektronických služeb zahraničními osobami, které nemají provozovnu na území ES, osobám nepovinným k dani s místem pobytu na území ES. Pokud si tato osoba zvolí Českou republiku jako stát identifikace, musí se registrovat na FÚ Brno I (§ 88 ZDPH). Další ustanovení vymezuje zvláštní režim při poskytnutí cestovní služby, místo plnění při poskytnutí této služby, sazbu daně (§ 89 ZDPH). Zvláštní režim mohou použít dle § 90 ZDPH obchodníci s použitým zbožím, uměleckými díly a starožitnostmi. V příloze č. 4 ZDPH jsou vymezeny pro účely použití zvláštního režimu tato umělecká díla aj. Zvláštní režimy pro investiční zlato, dodávání zlata a pro plátce, kteří nakupují za účelem dalšího prodeje v nezměněném stavu, jsou podrobně specifikovány v ustanoveních § 91, § 92 a § 92a.

³⁰ Nástroj předvstupní pomoci [on line], 2011 [cit. 13. 2. 2011]. Dostupné na http://ec.europa.eu/regional_policy/funds/ipa/index_cs.htm

Hlava IV – Správa daně v tuzemsku - § 93 – § 110

Správa DPH - pokud není postup stanoven v tomto zákoně - se do 31. 12. 2010 řídila zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (§ 93 ZDPH). Místní příslušnost se obvykle řídí místem sídla, místem podnikání nebo provozovny. V případě skupiny se místní příslušnost odvíjí od sídla, místa podnikání nebo provozovny toho člena skupiny, který za skupinu vystupuje a vede účetnictví (§ 93a). Plátcem daně se obecně dle § 94 ZDPH stává osoba, jejíž obrat přesáhne částku 1 000 000 Kč a v dalších případech vyjmenovaných v tomto paragrafu. V § 95 – § 97 ZDPH jsou uvedeny podmínky registrace a podání přihlášky k registraci. Důležité ustanovení, které se týká stanovení náhrady za pozdní registraci (§ 98 ZDPH).

Příklad:

DS překročil obrat 1 mil. Kč dle § 6 ZDPH dne 30. 5. 2010. Podle § 95 ZDPH byl DS povinen podat přihlášku k registraci do 15. 6. 2010 u místně příslušného správce daně. Plátcem se tento DS stává v souladu s § 94 ZDPH od 1. 8. 2010. Protože DS podal přihlášku k registraci až 20. 8. 2010 a k tomuto dni jej správce daně zaregistruje jako plátce DPH, bude se náhrada ve výši 10 % počítat za období od 1. 8. 2010 do 20. 8. 2010, a to z celkových příjmů (resp. úplat). V běžné praxi FÚ správce daně vypočítá tuto náhradu tak, že si nechá předložit daňovou evidenci a stanoví náhradu z celkových příjmů vykázaných v daňové evidenci za uvedené období.

Ustanovení § 99 říká, že zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí v případě, že obrat DS za předchozí kalendářní rok nedosáhl 10 mil. Kč. V případě, že obrat DS dosáhl 2 mil. Kč, ale nepřesáhl 10 mil. Kč, může si DS zvolit zdaňovací období. Pokud plátce přesáhl obrat 10 mil. Kč je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Změnu zdaňovacího období oznamuje DS do 31. 1. příslušného roku. V § 100 ZDPH je DS uložena povinnost vést evidenci pro účely DPH - tzv. záznamní povinnost. Přiznání k DPH má DS povinnost podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období a v tomto termínu je vlastní daňová povinnost také splatná (§101 ZDPH).

Souhrnné hlášení podle § 102 ZDPH má povinnost podávat DS při dodání zboží, a to měsíčně nebo poskytnutí služby (měsíčně i čtvrtletně - shodně s obdobím podávání přiznání k DPH) ORD v JČS, a to pouze v elektronické podobě formou datové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky

ve formátu stanoveném ministerstvem financí - od 1. 1. 2010). V přiznání k DPH se dodání zboží uvádí v řádku 20 a poskytnutí služby v řádku 21. Nadměrný odpočet (dále jen NO) se vrací DS bez žádosti do 30 dnů od jeho vyměření (§ 105 ZDPH). V ustanoveních § 106 - 107 jsou uvedeny podmínky zrušení registrace plátce, skupiny a OID. Osoby, které jsou povinné přiznat a zaplatit daň jsou vyjmenovány v § 108 ZDPH a nejvíce frekventovanými osobami jsou např. neplátci DPH, kteří pořizují NDP z JČS.

4.2 Část druhá – Přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení

V ustanoveních § 111 - § 112 jsou uvedeny způsoby uplatňování daně z přidané hodnoty při přechodu ze zákona 588/1992 Sb. na zákon 235/2004 Sb. o DPH a také, které zákony se přijetím nového zákona o DPH ruší, mění či doplňují. Účinnost zákona, uvedená v § 113, je dnem 1. 5. 2004. Ve výjimečných případech tady uvedených se účinnost posouvá.

4.3 Shrnutí zákona 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

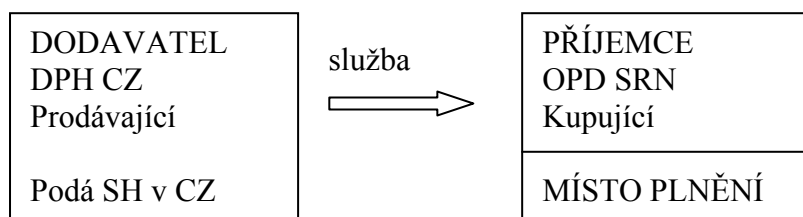
Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, je spojen se vstupem ČR do EU a jejím začleněním do Jednotného vnitřního trhu (dále jen JVT), který v rámci EU funguje od 1. 1. 1993. JVT je založen na volném pohybu zboží, služeb, kapitálu (s tím souvisejí i volný pohyb pracovní síly). Volný pohyb osob je datován do prosince roku 2007, kdy ČR „vstoupila do Schengenu“, který přinesl zrušení kontrol na vnitřních hranicích. Zákon o DPH přinesl zásadní změny v principech DPH dosud uplatňovaných. Změny, které mají zásadní význam, jsou popsány v 5. kapitole této práce.

5. Rozbor nejdůležitějších změn v zákoně o DPH

Bezesporu nejdůležitější změnou - ve vztahu k zákonu č. 588/1992 Sb., o DPH - v zákoně č. 235/2004 Sb., o DPH novelizovaném zákonem č. 489/2009 Sb. (implementace směrnice Rady 2008/8/ES, která přinesla nejrozsáhlejší změny při stanovení místa plnění od účinnosti tohoto zákona) - je po 1. 1. 2010 systém zdaňování služeb. U zdaňování služeb mezi plátcí z jednotlivých členských zemí je nejdůležitější určit místo plnění. Dvě základní pravidla pro určení místa plnění jsou uvedena v § 9 odst. 1 a odst. 2 ZDPH., a to pro OPD a osoby nepovinné k dani (graficky znázorněno ve schématech č. 5.1 a 5.2).

V § 9 odst. 1 je specifikováno nové základní pravidlo, které říká, že je-li služba poskytnuta osobě povinné k dani, je místem plnění místo, kde má tento příjemce služby sídlo, případně místo podnikání nebo provozovnu. Zároveň musí plátce poskytování služeb nově vykazovat v souhrnném hlášení (dále jen SH) a do řádku 21 DAP DPH ³¹.

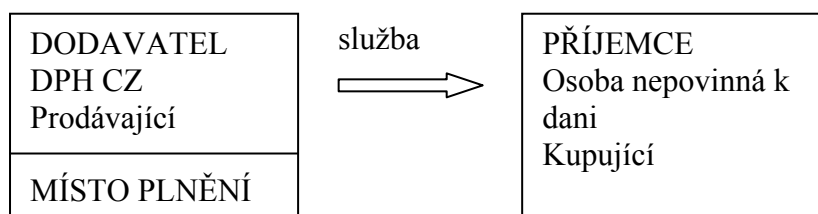
Schéma 5.1 Místo plnění dle § 9/ odst. 1



Zdroj: vlastní

Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani dle § 9 odst. 2 je místem plnění místo, kde má osoba, která službu poskytuje sídlo nebo místo podnikání.

Schéma 5.2 Místo plnění dle § 9/odst. 2



Zdroj: vlastní

³¹ Příloha č. 2 - DAP DPH, vzor č. 16

Základní pravidlo pro určení místa plnění se nepoužije ve výjimkách uvedených v paragrafech 10 - 10k. Výjimky ze základního pravidla, které platí jak pro osoby povinné k dani tak pro osoby nepovinné k dani jsou uvedeny v § 10, § 10a, § 10b, § 10c a § 10d - služby, které se vztahují k nemovitostem, přepravě osob, kulturním službám, stravovacím službám a krátkodobému nájmu dopravního prostředku (za krátkodobý nájem se považuje nepřetržitě užívání nebo držení dopravního prostředku po dobu max. 30 dnů). V § 10e, § 10f, § 10g, § 10h, § 10i - jsou vymezeny výjimky u služeb, jejichž poskytování se vztahuje na osoby nepovinné k dani. Místo plnění dle výjimky uvedené v § 10j - poskytnutí nájmu dopravního prostředku - se vztahuje k dlouhodobému nájmu dopravního prostředku a rozlišuje, kde dojde ke skutečnému užití nebo spotřebě této služby. Místo plnění je v tomto případě v místě skutečné spotřeby nebo užití této služby (blíže je místo plnění specifikováno v kapitole 4, Hlavě II).

Zákon 588/1992 Sb., o DPH, v § 2b definuje, že místem plnění při poskytnutí služby je místo, kde má PO nebo FO poskytující službu sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Shodné v té době je určení místa plnění vztahující se např. k nemovitosti, dodání zboží s instalací.

Příklad:

„Český plátce pronajme osobní automobil jinému českému plátcovi na 3 měsíce, který svou podnikatelskou činnost provozuje na Ukrajině a tady tento automobil užívá. Místo plnění je ve třetí zemi, tj. tento nájem bude bez DPH.

Naopak pronajme-li český plátce automobil osobě povinné k dani do Švýcarska a tento automobil je využíván v tuzemsku, je místem plnění tuzemsko a plátce musí odvést DPH.“³²

Systém reverse charge - tj. přenos povinnosti přiznat DPH z poskytovatele služby na příjemce služby - se uplatňuje mezi osobami povinnými k dani v případě poskytování přeshraničních služeb. Místo plnění při poskytnutí služby je místo, kde má příjemce služby sídlo, nebo místo podnikání. Zároveň musí být splněna podmínka, že poskytovatel služby nemá ve státě kam je služba poskytnuta sídlo, místo podnikání, případně provozovnu. V tomto případě uplatnění systému reverse charge DPH přizná příjemce služby a poskytovatel se tak nemusí ve státě, kde se tato služba здаňuje, zaregistrovat k DPH. Systém reverse charge lze uplatňovat u přeshraničních služeb, kde se místo plnění stanoví podle základního

³² Časopis Účetnictví, číslo 9, září 2010, s. 43. Periodikum registrované pod evidenčním číslem MK ČR E 4327, ISSN 0139-5661

pravidla. Jsou to služby např. vztahující se k nemovitostem, služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, stravovacích služeb aj.³³

Příklad:

DS vznesl dotaz na správce daně s tím, že pro českou firmu zajišťoval údajně telekomunikační služby, vystavil fakturu se základní sazbou (20 %) DPH a tato firma mu fakturu obratem vrátila, že se jedná o plnění bez DPH. Cílenými otázkami správce daně zjistil, že DS pracoval pro českou firmu v Irsku, a pro Irskou telekomunikační společnost prováděl montážní práce na nemovitostech této irské telekomunikační firmy (sloupech, budovách). Tj. závěr správce daně byl následující: DS prováděl služby spojené s nemovitostí a místo plnění je tam, kde se nemovitost nachází, tedy v Irsku.

Problémy s určením místa plnění přetrvávají dosud. Od 1. 1. 2010 platí dle § 9 ZDPH základní pravidla pro určení místa plnění, která jsou blíže popsána v rámci analýzy ZDPH v díle druhém, stejně jako výjimky ve stanovení místa plnění. Zásadní výjimkou, která se vztahuje na plátce DPH i neplátce, v určení místa plnění, je pořízení NDP - který je zdaňován vždy v místě určení, tj. na rozdíl od zákona č. 588/21993 Sb. není vybráno clo, ale kupující musí na místně příslušném FÚ podat Hlášení o pořízení NDP dle § 19 ZDPH a zaplatit DPH u místně příslušného FÚ³⁴.

Další zásadní změnou je povinnost registrace k DPH při poskytnutí služby do JČS - poskytne-li OPD, které zatím nevznikla povinnost se registrovat k DPH, (z důvodu nepřekročení zákonného obrátu pro registraci), službu do jiného členského státu v souladu s § 9 odst. 1 ZDPH, stává se plátcem DPH (§ 94 odst. 11 ZDPH), a musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů dle § 95 ZDPH.

Vývoz zboží a služeb z ČR do zemí EU nahradil výraz dodání zboží do JČS nebo také intrakomunitární plnění a samotný vývoz zboží je od účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., spojen s vývozem do tzv. třetích zemí - tj. zemí, které nejsou součástí EU. Vývoz zboží je shodně s § 45 zákona č. 588/1992 Sb., od povinnosti uplatnit daň na výstupu osvobozen a lze říci, že toto **osvobození podporuje export českých produktů do zahraničí**. Při dovozu zboží dochází ke zdanění při přechodu hranice. V rámci EU je tento termín nahrazen pořízením

³³ Interní materiály FŘ v Ostravě.

³⁴ Příloha č. 2 - vzor Hlášení o pořízení NDP – vyplněno dle příkladu na straně 23,24.

zboží z JČS. Dovezené zboží je předmětem daně, které nazýváme clo. Clo se počítá z celní hodnoty, která je základem daně. Celní hodnota je fakturovaná cena, ke které lze započítat také ceny obalů, pojištění v zahraničí, dopravu na hranice EU aj.³⁵

Dovozem a vývozem zboží v zákoně č. 588/1992 Sb., byly označovány veškeré obchodní vztahy mimo území ČR.

Neméně důležitou změnou je např. nově zavedený systém daňových identifikačních čísel (dále jen DIČ). DIČ dle zákona č. 588/1992 Sb., bylo složeno z třímístného kódu místně příslušného finančního úřadu a rodného čísla a zákon č. 235/2004 Sb., zavedl nový systém DIČ - kód země a rodné číslo.

Příklad:

Za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, přiděloval Finanční úřad v Zábřehu DIČ v této struktuře: 400-6262210790. Od účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o DPH je struktura DIČ následující: CZ6262210790. Tato struktura DIČ s rodným číslem se týká fyzických osob. DIČ přidělené právnickým osobám se odlišuje pouze v tom, že číselný kód tvoří identifikační číslo organizace.

Novinkou, kterou zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, přinesl, je podávání tzv. souhrnných hlášení (dále jen SH), do kterých se uvádí dodání zboží do JČS, DIČ subjektu, který zboží v JČS nakoupil, celkový počet plnění a celková cena za tato plnění. V souhrnném hlášení má plátce povinnost uvést také kód plnění, kterým se rozliší, zda se jedná o dodání zboží ORD do JČS (kód 0), přemístění obchodního majetku plátce do JČS (kód 1), dodání zboží formou třístranného obchodu (kód 2) nebo poskytnutí služeb (kód 3). SH se zpočátku podávalo čtvrtletně. Od 1. 1. 2010 se údaje uváděné v souhrnném hlášení rozšířily o poskytování služeb do JČS (dle § 9 odst. 1 ZDPH). Od tohoto data mají plátcí také povinnost podávat SH pouze elektronicky. Elektronické podání SH je možné 2 způsoby:

1. Prostřednictvím datové schránky, která není opatřena zaručeným elektronickým podpisem (opatřená speciálním autorizačním kódem), ve formátu xml.
2. SH lze podat přes aplikaci Elektronická podání pro daňovou správu (EPO) prostřednictvím daňového portálu České daňové správy, a to se zaručeným elektronickým podpisem (dále jen ZAREP) nebo bez ZAREP. V případě podání SH bez ZAREP má DS povinnost podat

³⁵ Podle Vančurová, A., Láchová, L. *Daňový systém ČR 2010* (2010).

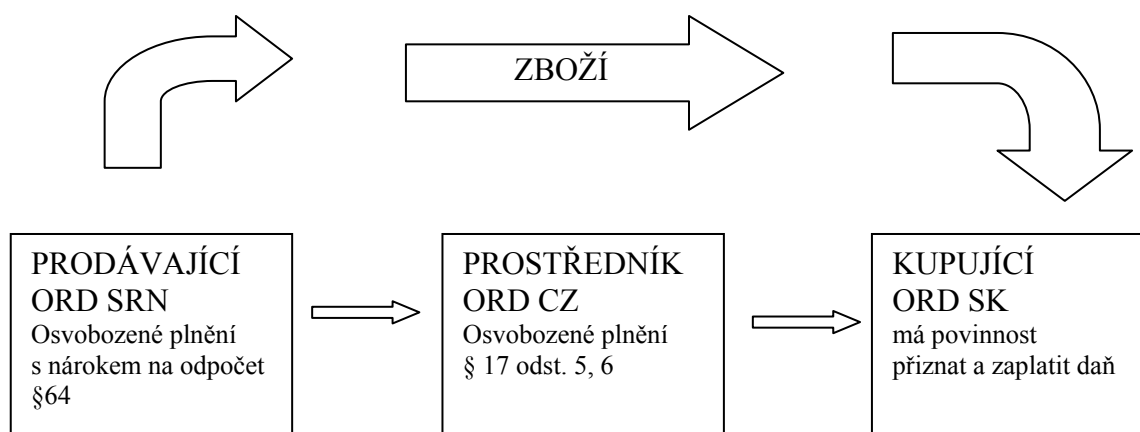
do 5 dnů od doručení datové zprávy - SH - správci daně tzv. E-tiskopis k SH, opatřený vlastnoručním podpisem.

V případě SH, ve kterém plátce vykazuje pouze dodání zboží, má povinnost podávat SH měsíčně, a to v termínu pro podání DAP DPH, tj. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. V případě poskytování služeb zákon ukládá čtvrtletní interval podávání SH, opět v termínu do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období, tj. shodně s podáváním čtvrtletního DAP DPH. Vykazuje-li plátce v SH jak dodání zboží do JČS tak poskytnutí služeb do JČS, musí vždy podávat SH měsíčně. Pokud plátce zjistí, že v SH uvedl chybné údaje (např. nižší nebo vyšší celkovou hodnotu všech plnění v Kč, počet plnění nebo např. zaměnil kódy plnění, má povinnost podat následné souhrnné hlášení (dále jen NSH) a chybně uvedené řádky opravit.

Dle zákona č. 588/1992 Sb., byl dovoz a vývoz zboží uváděn do DAP DPH a prokazován na základě vývozních a dovozních dokladů - tzv. JCD.

Součástí vstupu do EU je také nová forma obchodu v rámci EU tzv. **třístranný obchod (§17 ZDPH)**. Princip je založen na tom (graficky znázorněno ve schématu č. 5.3), že prodávající - ORD - z jednoho členského státu (např. SRN) prostřednictvím třetí osoby - prostředníka - ORD z jiného členského státu (např. ČR) prodá zboží kupujícímu - ORD - ve třetím členském státu (např. Slovenská republika), ale zboží je dopraveno přímo z prvního členského státu do třetího členského státu, tj. ze SRN do Slovenské republiky.

Schéma 5.3 Třístranný obchod



Zdroj: vlastní

Jednou z důležitých výjimek, které byly vyjednány pro ČR se vstupem do EU, je snížená sazba daně u tzv. sociálního bydlení. Podstatou této výjimky je, že při stavbě domů nebo bytů pro sociální bydlení jsou stavební a montážní práce na těchto stavbách nebo úpravách bytů prováděné, zdaňovány sníženou sazbou daně, tj. 10 %. Byt pro sociální bydlení je vymezen v ustanovení § 48a celkovou podlahovou plochou max. 120 m² a rodinný dům pro sociální bydlení plochou max. 350 m². V praxi to znamená, že při renovaci bytu jsou veškeré stavební práce s touto renovací spojené zdaňovány sníženou sazbou a stejně tak je tomu při stavbě rodinného domu, splňují-li podmínky stanovené tímto zákonem.

S účinností od 1. 1. 2010 byla změněna pravidla pro vracení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Zásadní změnou je, že tyto žádosti lze podávat pouze elektronickou cestou a elektronicky jsou také vyřizovány, což zjednoduší a urychlí vracení DPH. Žadatel, registrovaný k DPH v ČR, podá žádost prostřednictvím daňového portálu spravovaného MF ČR, a pokud bude mít předepsané náležitosti, bude postoupena k vyřízení členskému státu, který vrací DPH, k vyřízení (§ 82 ZDPH).

Poslední změnu platnou k 31. 12. 2010 přinesla novela zákona o DPH č. 120/2010 Sb., a to § 36a. Princip tohoto paragrafu je založen na tom, že pokud je osobám uvedeným v odstavci 3 § 36a ZDPH poskytnuta služba nebo zboží za úplatu nižší, než je cena obvyklá, použije se jako základ daně cena obvyklá.³⁶ Tj. cena stanovená v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Změnou zásadního významu je také oddělení výkonu veřejné správy od uskutečňování ekonomických činností u subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a v souladu s § 5 odst. 1 ZDPH se stávají OPD, vykonávají-li činnosti vyjmenované v příloze č. 3 ZDPH (vychází z článku 13 Směrnice Rady 2006/113/ES) nebo porušením hospodářské soutěže při výkonu v působnosti veřejné správy. K této změně došlo s účinností od 1. 1. 2009, a to zákonem č. 302/2008 Sb. se změnou definice obratu, kdy si byli na roveň postaveni jak neplátcí, tak subjekty vykonávající činnosti v oblasti veřejné správy. Subjekty, které vykonávají činnost v oblasti veřejné správy, a kterých se tato novela zvláště dotýká, jsou ÚSC, které jsou zřizovány dle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obce, města) a dále jsou to ÚSC zřizované v souladu se zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích a jimi zřizované PO.

³⁶ K zákonu o DPH [on line], 2010 [cit. 15. 9. 2010]. Dostupné na http://cds.mfcr.cz/spc/rde/xchg/ceska_danova_sprava

V § 5 odst. 3 ZDPH je vymezeno, že stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hl. město Praha a jeho městské části a PO zřízené zvláštním právním předpisem, se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za OPD ani tehdy, když vybírají úplatu za výkon této působnosti. Úplatou za výkon působnosti v oblasti veřejné správy se rozumí úplaty upravené zvláštními právními předpisy. * (pozn.) Jsou to např. ekologické poplatky, poplatky za uložení odpadu, poplatky ze psů, ze vstupného, za rekreační pobyt, za provozovaný výherní hrací přístroj, poplatky za svoz komunálního odpadu dle veřejné vyhlášky, správní poplatky např. za ověření listin, vydání občanských průkazů aj., přijaté dotace, úplaty za využití CZECH POINTU, poplatky za hřbitovní místa aj.³⁷

Tyto úplaty za výkon veřejné správy musí být upraveny zvláštními právními předpisy (např. výběr poplatků za svoz komunálního odpadu a jiné místné poplatky vybírané na základě veřejné vyhlášky obce, dále správní poplatky za ověření listin, ekologické poplatky, poplatky dle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích - ze psů, vstupného, z ubytovací kapacity aj.).³⁸

*pozn.:

jako pomůcka k určení výkonu veřejné správy se v rámci školení na FŘ v Ostravě používá: je-li činnost ÚSC vykonávána na základě vyhlášek, směrnic a jiných veřejnoprávních norem, pak se jedná o výkon veřejné správy. Vykonává-li ÚSC činnost na základě smluv, pak se většinou jedná o ekonomickou činnost.

Definice ekonomické činnosti vymezená v § 5 odst. 2 ZDPH a převzatá z článku 9 Směrnice Rady 2006/112/ES, mimo jiné říká, že ekonomickou činností je soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, prodej zboží a poskytování služeb. Změna, která souvisí s vymezením ekonomických činností uskutečňovaných ÚSC, vyplývá ze Směrnice Rady 2006/112/ES, článku 13, který říká, že pokud by s obcemi při uskutečňování ekonomických činností bylo zacházeno jako s osobami nepovinnými k dani, bylo by toto jednání porušením spravedlivé hospodářské soutěže. Proto se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za OPD, pokud vykonávají některé z činností uvedených v příloze č. 3 ZDPH a z tohoto titulu pro ně vyplývá povinnost sledovat obrat

³⁷ Podle Musilová, L., Fitříková, D. *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010 (2010)*.

³⁸ Podle Musilová, L., Fitříková, D. *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010 (2010)*.

za tato uskutečněná plnění, jak je stanoveno v § 6 odst. 2 ZDPH. Pokud OPD dle § 6 odst. 1 ZDPH překročí zákonný obrat, stává se dle § 94 ZDPH plátcem a musí se v souladu s § 95 ZDPH zaregistrovat. Obrat je souhrn úplat, které obec obdržela za ekonomickou činnost (např. úplaty za pronájem pozemků, bytů, úplaty za poskytování parkovacích služeb, úplaty z prodeje místních novin, úplaty za hlášení v místním rozhlasu apod.).

Vždy se musí subjekty, které vykonávají veřejnou správu, registrovat v případech uvedených v § 94 ZDPH, např.:

- Při pořízení zboží z JČS, které podléhá spotřební dani
- Při pořízení zboží z JČS a překročení limitu 326 tis. Kč atd.³⁹

DOTAZNÍK

V průběhu 1. březnového týdne roku 2011 jsem provedla telefonický dotazník, který byl zaměřen na obce a města, která spadají do působnosti Finančního úřadu v Zábřehu (tyto obce jsou uvedeny dle data registrace v tabulce 5.1).

Zaměření otázek v dotazníku:

- 1. Jaký druh ekonomické činnosti vedl k překročení obratu a tím k nutnosti registrace, důvody dobrovolné registrace?*
- 2. Největší problémy spojené se změnou režimu z neplátce na plátce?*
 - nárůst administrativy*
 - zavedení evidence*
 - možnosti, kvalita a efektivnost školení k této problematice*
 - jiné*
- 3. Využila obec možnost nechat si udělat daňovou optimalizaci, audit z důvodu zjištění nejvýhodnějšího řešení v rámci výkonu ekonomických činností a případné vyčlenění této činnosti do samostatné PO?*
- 4. V jaké pozici se obec z pohledu DPH nachází – tj. inkasuje DPH nebo naopak DPH platí?*

³⁹ Podle Musilová, L., Fitříková, D. *DPH u ÚSC a jimi zřízených PO* (2010).

Tabulka 5.1 *Obce v místní příslušnosti FÚ v Zábřehu*

Obce spadající pod místní příslušnost FÚ v Zábřehu	Z toho počet obcí registrovaných	Z toho počet obcí registrovaných (*pozn.) před 1. 1. 2009
CELKEM	k 31. 12. 2010	
42	13	3

Zdroj: vlastní

**pozn.: obce registrované před 1. 1. 2009 jsou: města Mohelnice a Zábřeh a obec Hrabová.*

V první části šetření bylo účelem zjistit, co vedlo k registraci vybranou obec Hrabová před účinností zákona č. 302/2008 Sb. Šetřením bylo zjištěno, že starosta obce má ekonomické vzdělání, registraci k DPH navrhl, odůvodnil a zastupitelstvo ji schválilo. Důvodem registrace bylo plánované rozšíření obce a vymezení dvou zastavbových území a jejich zasíťování. Tato investiční akce byla spojena s poměrně vysokými náklady na realizaci. Dále obec investovala do vybudování obecní kanalizace a vodovodu, a to opět s vysokými provozními náklady. Obec Hrabová také provozuje vlastní čističku odpadních vod (dále jen ČOV), je 100% vlastníkem firmy Lihovar Hrabová, který pronajímá. V souvislosti s výstavbou v obci musela být také provedena rekultivace skládky přebytečné zeminy vyvezené ze staveb a ze starých bouraných staveb.

Obec Hrabová (580 obyvatel) se registrovala dobrovolně právě z důvodu velkých investičních akcí a provozu ČOV. Provozní náklady spojené s ČOV (náklady na provoz a údržbu, opravy) se pohybují okolo 400 tis. Kč/rok a s tím spojené nákupy a možnost odpočtu DPH v základní sazbě 20 %. Výstupy - tj. uskutečněná plnění – rozúčtování vody obyvatelům v obci patří do snížené 10 % sazby. Obec zdaňuje příjmy z pronájmu Lihovaru Hrabová. Protože registrace této obce souvisela s investicemi a z tohoto titulu také zvýšenými náklady, byla zpočátku v pozici „příjemce“ DPH, tj. vykazovala nadměrné odpočty. Po ukončení těchto investic až do současnosti obec střídavě DPH platí – tj. vykazuje vlastní daňovou povinnost, ale provoz ČOV s sebou přináší náklady spojené s údržbou a provozem, tak je poměr mezi inkasem DPH a vlastní daňovou povinností vyrovnaný. Do konce roku 2010 nepoužívala obec Hrabová speciální software – v rámci informačních systémů obcí jsou používány programy

KEO a GORDIC. Rozhodnutí obce Hrabová registrovat se k DPH v souvislosti s plánovanými investicemi, ale také provozem ČOV bylo dle tohoto šetření pro obec výhodné.

V souvislosti s novelou ZDPH č. 302/2008 Sb. se po 1. 1. 2009 registrovalo u FÚ v Zábřehu 10 obcí. Jsou to: města Loštice, Úsov, Štíty a obce Postřelmov, Zvole, Maletín, Lukavice, Leština, Dubicko, Bohuslavice. V rámci telefonického dotazníku bylo osloveno 5 z těchto 10 obcí, a to obce Postřelmov, Bohuslavice, Loštice, Leština a Štíty. Z těchto 5 obcí se 2 obce registrovaly dobrovolně – Loštice a Bohuslavice. V případě obce Loštice lze říci, že důvody vedoucí k registraci k DPH nebyly podloženy žádnými výhledy, nebyly plánovány žádné investice. Obec Loštice spravuje cca 60 nájemních bytů a příjmy plynoucí z těchto nájemních bytů obec předepisuje k úhradě nájemcům 2 x ročně. Obec Loštice „vyvedla činnosti“ související s obhospodařováním vlastního lesa do Loštické lesní, s.r.o., a tímto zdanitelná plnění nevstupují do obratu obce. Obec vlastní také lom, který pronajímá a příjmy z tohoto pronájmu jsou stabilním a pravidelným příjmem obce. Registrace obce k 1. 1. 2009 nebyla dle dotazu podložena žádnými výhledy o příjmech, případných plánovaných investicích a vycházela z předpokladu, že se obec registraci nevyhne. Z údajů, kterými obec Loštice disponuje, bylo možné provést alespoň předpokládaný odhad úplat, které obci plynou z ekonomické činnosti a zaregistrovat se až na základě tohoto odhadu. Obec Loštice ve větší míře DPH odvádí. Obec Bohuslavice se registrovala také dobrovolně, ale z důvodu plánované výstavby splaškové kanalizace, vodovodu a plynovodu. K tomuto svému rozhodnutí si obec nenechala provést daňovou optimalizaci, rozhodnutí se registrovat vycházelo z vlastních zjištění. Tato obec si z důvodu registrace k DPH nechala zavést odbornou poradenskou účetní a daňovou firmou evidenci pro potřeby DPH. Obec používá v rámci informačních systémů používaných obcemi program GORDIC. Evidence v tomto programu z pohledu DPH závisí na správném určení, zda se jedná o ekonomickou činnost nebo výkon působnosti ve veřejné správě, a to již při evidování těchto dokladů. Obec Bohuslavice v době realizace investice DPH inkasuje. Po ukončení investic bude obec spíše v pozici placení vlastní daňové povinnosti, protože uplatňování odpočtu z důvodů přijatých faktur budou ojedinělé.

Poslední tři z pěti oslovených obcí, tj. Postřelmov, Leština a Štíty se staly plátcí DPH z důvodu překročení zákonného obratu dle § 6 odst. 1 ZDPH.

U obce Postřelmov převažují náklady spojené s provozem kotlen a příjmy z vytápění např. bytů na 3 sídlištích v této obci, což jsou podstatné příjmy obce zahrnované do sledování obratu pro účely DPH a také důvod registrace k DPH. Plátcem DPH se obec stala k 1. 4. 2009. Obec provozuje také ČOV. Investice spojené s údržbou a modernizací kotlen

a čističky odpadních vod nejsou nijak velké. Z důvodu rozšíření ČOV měla obec Postřelmov přijatá zdanitelná plnění z důvodu nákladů spojených s realizací této investice a proto vykazovala a průběžně vykazuje nadměrné odpočty, které lze předpokládat až do úplného ukončení této investice.

Obec Leština se stala plátcem k 1. 8. 2009 z důvodu překročení obratu. Důvodem registrace jsou příjmy plynoucí z obecních bytů. Obec Leština vlastní ČOV, ale na základě smluvního ujednání tuto provozuje jiná firma, která hradí také investice spojené s údržbou a opravami této ČOV a fakturuje obci Leština za služby spojené s provozem ČOV, což pro obec znamená z pohledu DPH nárok na odpočet DPH z titulu této služby. Obec Leština vykazuje ve větší míře vlastní daňovou povinnost na DPH.

Obec Štítý mimo jiné obhospodařuje vlastní les - cca 400 ha - a prodává dřevo, které z lesa vytěží. To byly důvody překročení obratu a nutnost zákonné registrace k DPH. Obec Štítý vykazuje vlastní daňovou povinnost.

Oslovené obce se shodly, že změnou režimu z neplátce na plátce došlo k nárůstu administrativy, evidenci pro účely DPH si některé obce nechaly nastavit účetní a daňovou firmou a používají programové vybavení GORDIC nebo KEO, obvyklé ve veřejné správě. Shoda panuje také v kvalitě a efektivním školení k této problematice, kterou ve většině oslovených případů provádí známá specializovaná účetní a daňová firma ze Zábřehu, která zároveň zavedla u některých oslovených obcí i evidenci pro účely DPH. Daňové audity, které by vedly např. k vyčlenění určité činnosti a založení PO, u dotazovaných obcí nebyly zaznamenány.

Změny související s registrací k DPH jsou limitovány překročením obratu, který je v obou srovnávaných zákonech rozdílný. V zákoně č. 235/2004 Sb., zůstává možnost dobrovolné registrace, registrace sdružení. **Novinkou** oproti ZDPH předešlému **je registrace skupiny**, platná od 1. 1. 2008 dle zákona 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, která je popsána ve 4. kapitole této práce. Výše obratu pro stanovení zdaňovacího období je shodná. Zcela nově jsou specifikovány podmínky rušení registrace skupiny. Zrušení registrace skupiny je limitováno datem 31. října běžného roku. Podá-li skupina žádost o zrušení do tohoto data, je jí registrace k 31. 12. tohoto roku také zrušena. Podá-li skupina žádost o zrušení registrace po datu 31. října běžného roku, registraci jí správce daně zruší k 31. 12. následujícího roku. Stejně podmínky platí při zrušení členství člena skupiny. Rušení registrace k DPH u sdružení je beze změn a shodně se zákonem č. 588/1992 Sb., je povinnost při vystoupení ze sdružení vypořádat se s odstupujícím členem (členy). Některých změn doznalo

vystavování DD (např. § 31 ZDPH), ve kterých musí být ve specifických případech uvedeno sdělení o tom, že OPD, která musí přiznat a zaplatit DPH je plátce - příjemce služby a odkaz na příslušný paragraf ZDPH. Změnou ve prospěch DS je oprava ZD a D - kdy oprava nebyla možná v případě, že si uplatněním např. špatné sazby daně DS zvýšil svou daňovou povinnost. Do 31. 12. 2008 byl tento rozpor i v zákoně č. 235/2004 Sb., a zde mohl DS namítat neslučitelnost s právem EU - respektive Směrnicí Rady 2006/112/ES. Tento nedostatek byl napraven zákonem 302/2008 Sb., s účinností ode dne 1. 1. 2009 (podrobně kapitola 2. Harmonizace DPH). Případné současné nejasnosti v zatřídění zdanitelných plnění podle sazby daně nyní provádí MF ČR formou tzv. závazného posouzení (§ 47a ZDPH). Podle tohoto § lze zatřídit pouze 1 položku - tj. 1 zboží, službu nebo nemovitost - v jedné žádosti. Dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, je správní poplatek za závazné posouzení ve výši 10 000 Kč). Zatřídňování zboží a služeb prováděly za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb. český statistický úřad a soukromé zatřídňovací agentury (viz. 3. kapitola - analýza ZDPH před vstupem do EU). Pro podání DAP DPH, DODAP DPH, placení DPH se podmínky nezměnily. Zásadní změnou oproti zákonu č. 588/1992 Sb., o DPH, je také to, že dovozem a vývozem jsou dle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, označovány obchodní transakce uskutečňované se 3 zeměmi, tj. zeměmi, které nejsou součástí EU.

Sazby daně za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., byly stabilní a vyrovnané. Základní sazba DPH se snížila od 1. 1. 1995 na 22 %. Základní sazba daně se od data účinnosti zákona č. 235/2004 Sb. snížila na 19 % a na této úrovni se držela do 1. 1. 2010, kdy platí základní sazba ve výši 20 %. Snížená sazba se z 5 % zvýšila na 9 % k 1. 1. 2008 až na konečných 10 % k 1. 1. 2010.

Závěrem této kapitoly lze říci, že změny, které vyplynuly z uplatňování zákona o DPH č. 235/2004 Sb., oproti dříve uplatňovanému zákonu č. 588/1992 Sb., jsou poměrně značné a zákon o DPH je po vstupu do EU velmi složitý a také administrativně náročnější nejen pro plátce DPH, ale také pro správce daně. I nadále je výnos plynoucí z DPH stěžejním příjmem státního rozpočtu ve srovnání s příjmy, které plynou z ostatních daní, a tento příjem se neustále zvyšuje. V roce 2009 činil již téměř ½ všech daňových příjmů⁴⁰.

⁴⁰ Přehled vývoje inkasa DPH za roky 1993 – 2010, příloha č. 1 této práce, tabulky č.1.1, č.1.2 a č.1.3, grafy č. 1.1, 1.2, a 1.3

6. Vliv vstupu České republiky do EU na DPH

Vstup do EU zásadně ovlivnil celou Českou republiku. Se vstupem do EU související členství v JVT vlastně otevřelo možnosti obchodování (podnikání) českým subjektům v rámci všech členských zemí a nejen podnikání, ale také možnost zaměstnání v EU v rámci volného pohybu pracovních sil. Naopak přivedlo „odstranění hranic“ do České republiky nové investory, vznikaly nové firmy a tím se otevřely nové možnosti zaměstnání a podnikání v ČR. V roce 2009 činil příjem do státního rozpočtu z DPH téměř 50 % všech ostatních daňových příjmů⁴¹. Rozšíření EU na 27 členských zemí a také připojení se k JVT, s sebou přineslo - mimo jiné - i negativa v podobě např. rozšíření možností daňových úniků u DPH v rámci intrakomunitárních transakcí. Z tohoto důvodu došlo také k nárůstu administrativy v rámci daňových správ jednotlivých členských zemí. Důvodem je soustřeďování údajů z DAP DPH a vzájemná výměna informací, které jsou potřebné k včasnému odhalování daňových úniků v rámci nově vytvořeného systému VIES, který propojuje daňové správy jednotlivých členských zemí. Úpravy spojené s určením místa plnění při uskutečňování ekonomických činností souvisí také s omezením a případně snahou takto zabránit daňovým únikům a přispět k jejich včasnému odhalení. Nárůst administrativy pro daňové správy a předpoklad orientování se nejen v zákonech platných v ČR, ale také v JČS v souvislosti se vstupem do EU a obchodováním v rámci EU samozřejmě postihl především osoby, které s EU obchodují. Nárůst administrativy plyne např. z povinnosti podávat SH a s tím spojené rozšíření evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH č. 235/2004 Sb., tzv. záznamní povinnosti.

Rozšířením obchodu na celé území EU byly zavedeny různé formy spolupráce mezi daňovými správami jednotlivých členských států. Tato spolupráce vychází z legislativy EU, a to např. Nařízení Rady 1798/2003/ES⁴², které specifikuje podmínky administrativní spolupráce a v úvodních ustanoveních, bodech 1 - 18, odůvodňuje nutnost této spolupráce. Hlavními důvody v tomto Nařízení Rady uvedenými jsou: zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti, které vede k rozpočtovým ztrátám. Účinný boj proti daňovým únikům vyžaduje, mimo jiné, úzkou spolupráci mezi daňovými správami v rámci EU. Vytvoření tohoto společného systému pro výměnu informací je zároveň opatřením, které přispívá k harmonizaci DPH a tím dokončení jednotného vnitřního trhu. Zároveň toto nařízení

⁴¹ Výpočet procentního podílu inkasa DPH na celkových příjmech z daní v příloze č. 1, tabulky č. 1.1 a č. 1.2.

⁴² Nařízení Rady (ES) 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti DPH[on line], 2011 [cit. 29. 1. 2011]. Dostupné na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003R1798:CS:PDF>

ukládá povinnost členským státům jasně vymezit podmínky výměny. Každý členský stát proto stanovil centrální orgán pro spolupráci s ostatními členskými státy. V ČR je tímto orgánem Ministerstvo financí ČR (dále jen MF ČR). MF ČR zajišťuje veškerou spolupráci při správě DPH mezi daňovými správami ostatních členských zemí. Pro tento styk s ostatními daňovými správami bylo na MF ČR vytvořeno oddělení CLO (Central Liaison Office).

Elektronický systém výměny informací VIES zavedený v roce 1993 (Value Added Tax Exchange Information system) umožňuje daňovým správám jednotlivých členských zemí ověřovat správnost údajů o dodání zboží do JČS osvobozených od DPH, a také o osobách registrovaných k dani v JČS. Vznik VIES souvisí se snahou o účinné odhalování daňových úniků. Systém VIES spravovalo MF ČR - Ústřední finanční a daňové ředitelství (dále jen ÚFDR), a to do 31. 12. 2010 (pozn. od 1. 1. 2011 bylo ustanoveno Generální finanční ředitelství).

Systém VIES je napojen na systém ADIS (automatizovaný daňový informační systém), který na finančních úřadech slouží pro veškeré daňové záznamy o jednotlivých subjektech. Prostřednictvím systému ADIS-VIES jsou uskutečňovány výměny informací na úrovni L1 (level 1). Na této úrovni výměna informací probíhá automaticky. Jedná se o údaje získané ze souhrnných hlášení, které se zasílají členským zemím a obsahují DIČ pořizovatele a poskytovatele, pro každé DIČ celková hodnota plnění. ČR obdrží údaje ze všech členských států o českých plátcích, kteří pořídili zboží z JČS a mají povinnost přiznat a zaplatit DPH v ČR. Úroveň L2 probíhá pouze elektronicky na dožádání přes systém VIES. Takto se zjišťuje, kteří plátcí např. z Francie dodali zboží konkrétnímu českému plátcí. Úroveň L3 probíhá na základě formuláře SCAC 2004, který se zasílá v elektronické podobě. Jedná se o informace nad rámec informací obsažených na úrovních L1 a L2, a dožadovaný FÚ je povinen je vyřídit do 3 měsíců, pokud má požadovanou informaci k dispozici, zkracuje se tato doba na 1 měsíc.⁴³ Do roku 1993 se datuje také vznik statistického sledování pohybu zboží uvnitř EU – systému INTRASTAT. Tento systém spravuje Český statistický úřad a Generální ředitelství cel.

⁴³ Interní materiály FŘ v Ostravě.

7. Závěr

Cílem této práce bylo poukázat na nejdůležitější změny a rozdíly v uplatňování DPH před vstupem do EU a po vstupu ČR do EU, a to srovnáním dvou klíčových znění zákona o DPH. Daň z obratu byla nahrazena daní z přidané hodnoty, a to ve znění zákona č. 588/1992 Sb., který se uplatňoval v ČR od 1. 1. 1993 do 30. 4. 2004 a byl v této práci využit jako výchozí zákon pro srovnání se zákonem o DPH č. 235/2004 Sb., který se v ČR začal uplatňovat v souvislosti se vstupem ČR do EU ke dni 1. 5. 2004.

Aby výklad paragrafů byl srozumitelnější, byly pro názornost použity příklady, které vychází přímo z praxe na FÚ v Zábřehu, případně jsem příklady do této práce vymyslela. Protože se jedná o malý FÚ, na kterém se zaměstnanci pro správu daní nesetkali se všemi možnými případy při vyměřování a ani je neřešili v rámci daňové kontroly na DPH, byly pro lepší pochopení zákonných ustanovení v této práci použity také příklady z odborné literatury vydané k problematice DPH, a také interních materiálů FŘ v Ostravě.

Pod Finanční ředitelství v Ostravě spadá, jak vyplývá z tabulky č. 1.3 v příloze č. 1, pro kterou údaje do této práce poskytlo na MF ČR, oddělení 473 – Evidence a účtování daní, převodů a analýz, 30 finančních úřadů a dá se říci, že složitost případů řešených v rámci jednotlivých FÚ vyplývá především z kumulace (soustředění) podniků a firem ve velkých městech nebo v jejich blízkosti. V těchto centrech průmyslu, obchodu a služeb jsou informace dostupnější, a to vede k využití těchto informací v rámci obchodování s EU, ale také třetími zeměmi a z toho vyplývá také složitost a četnost řešených případů v oblasti DPH na jednotlivých finančních úřadech.

Z výše uvedeného také vyplývá, že nelze a není možné znát zákon o DPH naprosto podrobně, ale důležitá je schopnost orientovat se v zákoně, ustanovení jednotlivých paragrafů správně posoudit s konkrétním případem v rámci kontroly nebo vyměřovacího řízení a v tomto konkrétním případě jej použít.

Jak z této práce vyplývá, koloběh změn, který DPH provází a bude provázet např. v souvislosti s rozšiřováním EU a sladováním - harmonizací DPH v rámci všech členských států a obchodováním uvnitř EU i mimo EU, je nutný a věci prospěšný, pokud jsou stanovena jasná a pevná pravidla a případné výjimky k nim. Změny v zákoně o DPH vychází z uplatňování DPH, které s sebou přináší sama praxe. Evropská unie - jako „svaz“ mnoha států má před sebou nelehký úkol. Každý stát lobuje za co nejlepší a nejvýhodnější podmínky pro svou zemi, dohody nejsou snadné a s rozšiřováním EU jsou jednání složitější, delší

a procesy schvalování se protahují. Zlomovou směrnicí pro ČR po vstupu do EU byla tzv. 6. Směrnice - tj. Směrnice Rady 77/388/EHS, ze které také vyplýval nový zákon o DPH č. 235/2004 Sb., o DPH. I tato směrnice byla nesčetněkrát novelizována a proto od 1. 1. 2007 vešla v platnost nová Směrnice Rady 2006/118/ES, která 6. Směrnicí převzala a je také proto nazývána recastem 6. Směrnice.

Zákon o DPH klade také velké nároky na daňové subjekty při zpracovávání daňových podkladů, respektive pro jejich účetní, a jejich správné vystavování a zpracování. Stejně tak klade svou složitostí vysoké nároky i na samotné správce daně. Lze konstatovat, že změny v zákoně o DPH někdy přispějí ke zjednodušení a usnadní výklad, ale na druhé straně jsou také ustanovení, která nejsou jednoznačná, jsou možné různé výklady a přináší s sebou řadu nejasností a s tím související nárůst administrativy. Tak jak je nutná spolupráce zaměstnanců pro správu daní s metodiky na finančním ředitelství, neobejdou se ani podnikatelé a jejich účetní spoluprací s renomovanými účetními firmami.

Závěrem bych chtěla pouze připomenout, tak jako ostatně v celé práci, že DPH je rozsáhlý a složitý zákon, což vyplývá především z důvodu neustále probíhající harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, jejíž součástí jsou členské státy s rozdílnými ekonomikami. Tato práce si kladla za cíl přispět svým výkladem k jednoduššímu a srozumitelnějšímu pohledu na zásadní změny, které s sebou novela ZDPH k 1. 5. 2004 přinesla a jaký vliv na tuto daň měl vstup do EU Českou republiku. Je složité ustanovení této daně vysvětlit tak, aby byla srozumitelnější a vyplýval z ní jednoznačný postup, protože každou činnost nebo službu lze správně z pohledu DPH „zařadit“ pokud jsou správci daně známy veškeré podrobnosti související s uskutečněním činností. Také z tohoto důvodu jsou v této bakalářské práci uvedeny příklady, které z dikce ZDPH vychází a měly by vybraná ustanovení obou zákonů o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 Sb. a 235/1992 Sb. přiblížit.

Jedním z důležitých faktů, které z této práce vyplývají - i když nepřímo - je skutečnost, že daň z přidané hodnoty je důležitou součástí veřejné ekonomiky, protože je stěžejní příjmovou položkou veřejných rozpočtů. Pro úplnost této informace lze dodat jen tolik, že inkaso DPH ve sledovaném období - tj. od roku 1993 do roku 2010 – vzrostlo téměř čtyřnásobně (podrobně je růst inkasa DPH uveden v příloze č. 1, tabulkách č. 1.1 a 1.2) a jak vyplývá z tohoto sledovaného období, je jedním z mála stabilně rostoucích příjmů veřejných rozpočtů, což svědčí o významu daně z přidané hodnoty pro českou ekonomiku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné publikace

Knihy

FITŘÍKOVÁ, D. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. 1. vydání, Brno: Computer Press, a.s., 2007. 142s., ISBN 978-80-251-1541-1

FITŘÍKOVÁ, D., *Uplatňování DPH I. V tuzemsku*. 1. vydání, Brno: Computer Press, a.s., 2006. 187 s., ISBN 80-251-1050-8

FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010*. 1. vydání, Karviná-Mizerov: PARIS, 2010. 340 s., ISBN 978-80-87173-10-7

FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *Nárok na odpočet DPH*. 1. vydání, Ostrava: Sagit, 2002. 162 s., ISBN 80-7208-294-9

INTERNÍ MATERIÁLY FŘ v Ostravě

LEGIERSKÁ, Y., JONÁK, Z., *Praktické uplatnění DPH*. 1. vydání, Ostrava: Sagit, 2000. 229 s., ISBN 80-7208-181-0

PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2010*. 5. vydání, Olomouc: ANAG, 2010. 461 s., ISBN 978-80-7263-603-7

ŠIROKÝ, Jan., *Daně v Evropské uni*. 4. vydání, Praha: Linde, akciová společnost, 2010. 351 s., ISBN 978-80-7201-799-7

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání, Praha:VOX, 2010. 355 s., ISBN 978-80-86324-86-9.-

WOLTERS KLUWER, MERITUM, *Daň z přidané hodnoty*. Praha: SERIFA, s.r.o., 2010. 145 s., ISBN 978-80-7357-524-3

Časopisy

ČASOPIS ÚČETNICTVÍ, číslo 9, září 2010, s. 64, periodikum registrované pod evidenčním číslem MK ČR E 4327, ISSN 0139-5661.

Internetové odkazy:

Nástroj předvstupní pomoci [on line], 2011 [cit. 13. 2. 2011]. Dostupné na

http://ec.europa.eu/regional_policy/funds/ipa/index_cs.htm

Nařízení Rady 1798/2003/ES [on line], 2011 [cit. 2. 1. 2011]. Dostupné na

<http://europe.eu.int/eur-lex>

Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2003 [on line], 2010,[cit.

22. 12. 2010]. Dostupné na

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_9434.html?year=2008#

Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 2004 až 2010 [on line], 2010,[cit.

22. 12. 2010]. Dostupné na

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_7997.html?year=0

Směrnice Rady 2006/112/ES [on line], 2010,[cit. 22. 12. 2010]. Dostupné na [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF)

Směrnice Rady 77/388/EHS [on line], 2010, [cit. 28. 12. 2010]. Dostupné na [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do?ihmlang=cs)

[lex.europa.eu/RECH_naturel.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do?ihmlang=cs)

Základ jednotného trhu[on line], 2010 [cit. 19. 12. 2010].

Dostupné na http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm

Právní normy:

Směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – jednotný základ daně

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní ÚSC a některým SF

Nařízení Rady 1798/2003/ES o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

SEZNAM ZKRATEK

CÚ	celní úřad
CMR	přepravní doklad
ČNB	česká národní banka
ČOV	čistička odpadních vod
DAP DPH	daňové přiznání k dani z přidané hodnoty
DD	daňový doklad
DPH	daň z přidané hodnoty
DS	daňový subjekt
EHS	evropské hospodářské společenství
ES	evropská společenství
ESD	evropský soudní dvůr
EU	evropská unie
FO	fyzická osoba
FŘ	finanční ředitelství
FÚ	finanční úřad
JCD	jednotná celní deklarace
JSD	jednotný správní doklad
MěÚ	městský úřad
MF ČR	ministerstvo financí české republiky
MP	místo plnění
NO	nadměrný odpočet
OA	osobní automobil


OPD	osoba povinná k dani
PO	právnícká osoba
PO	příspěvková organizace
SD	spotřební daň
SF	státní fondy
SKP	standardní klasifikace produkce
ÚFDŘ	ústřední finanční a daňové ředitelství
ÚSC	územně samosprávný celek
ZD	základ daně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZP	zdanitelné plnění
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo n výdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, který byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Šumperku dne 7. 5. 2011


.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Závořická 561, Postřelmov 789 69

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1

Tabulka č. 1.1

Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2003

Graf č. 1.1

Přehled vývoje inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 až 2003

Tabulka č. 1.2

Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 2004 až 2010

Graf č. 1.2

Přehled vývoje inkasa vybraných daní v ČR v letech 2004 až 2010

Tabulka č. 1.3

Přehled vývoje inkasa DPH celkem za FŘ v Ostravě dle FÚ a za ÚFO ČR v období let 2003 až 2009

Graf č. 1.3

Přehled vývoje inkasa DPH celkem za FŘ v Ostravě dle FÚ a za ÚFO ČR v období let 2003 až 2009

Příloha č. 2

Tiskopis přiznání k dani z přidané hodnoty, vzor č. 16 platný do 31. 12. 2010 s uvedením příkladu nákupu NDP a jeho zápisem do DAP DPH – 2. strany

Tiskopis Hlášení o pořízení NDP dle § 19 ZDPH, vzor č. 2 platný dosud s uvedením příkladu, tj. pořízení NDP a vyplněním „Hlášení“

PŘÍLOHA č. 1

Tabulka č. 1.1

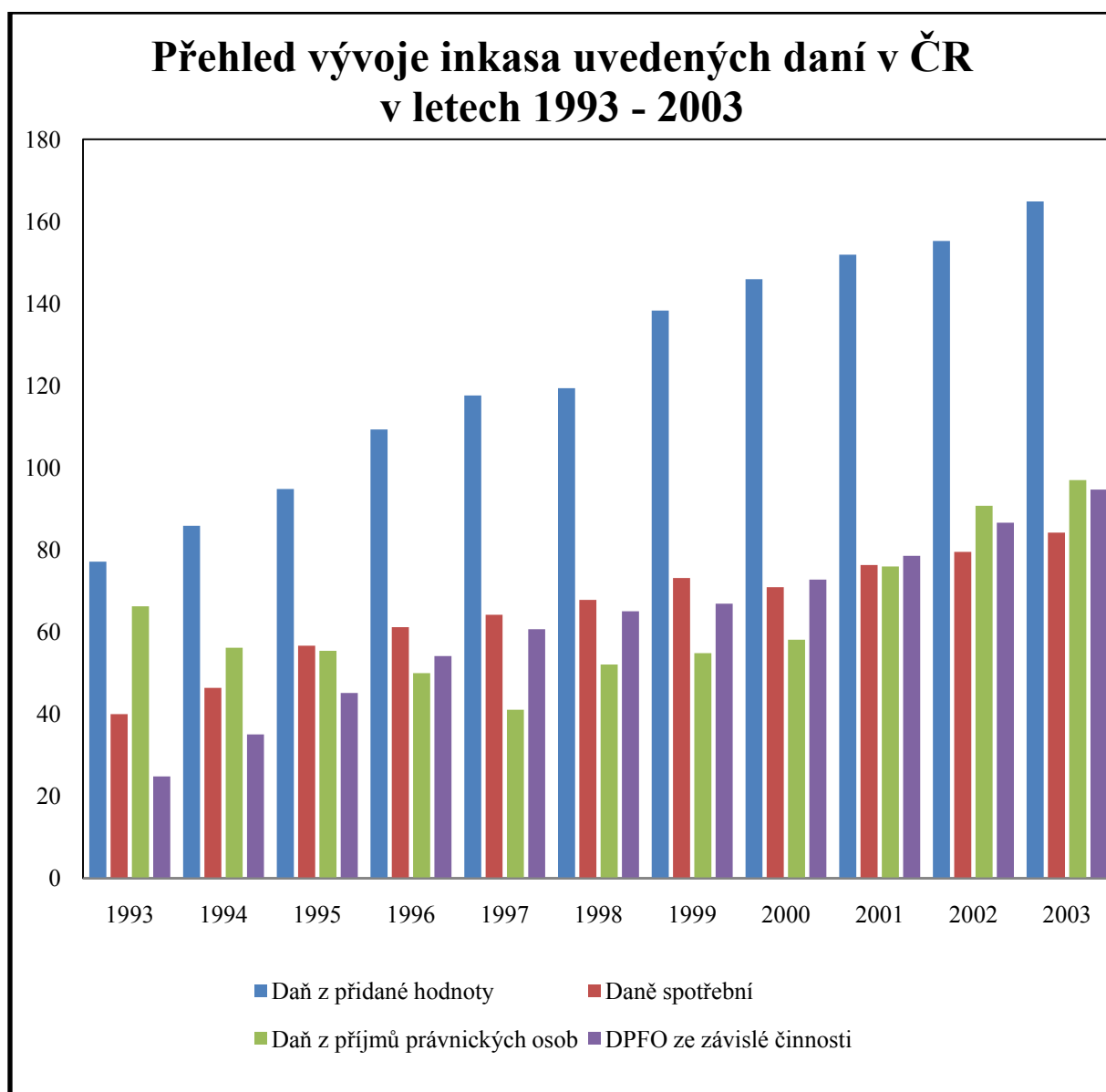
Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2003

DRUH DANĚ	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Daň z přidané hodnoty	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	145 908	151 886	155 209	164 856
Daně spotřební	39 983	46 360	56 649	61 170	64 171	67 801	73 143	70 879	76 299	79 485	84 179
Daň z příjmů právnických osob	66 221	56 124	55 383	49 968	41 020	52 064	54 819	58 088	75 940	90 737	96 978
DPFO-vybír.srážkou	6 169	14 115	17 302	21 038	22 520	24 881	20 658	16 146	18 045	16 755	20 625
Daň silniční	4 335	4 147	3 930	4 321	4 565	4 373	5 226	5 587	5 283	5 512	5 738
Daň dědická	13	55	91	97	116	146	148	122	112	86	100
Daň darovací	156	389	357	296	350	427	405	413	475	601	648
Daň z převodu nemovitostí	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439	5 834	7 171	8 025
Ostatní příjmy, odvody, popl.	4 040	5 312	5 072	4 694	4 858	5 094	4 597	4 455	4 466	5 147	4 923
DPFO-OSVČ	3 486	14 240	14 815	15 843	15 880	16 530	17 103	16 546	18 796	21 901	22 131
DPFO ze závislé činnosti	24 781	35 039	45 126	54 102	60 642	65 039	66 881	72 749	78 530	86 591	94 653
Daň z nemovitostí	3 434	3 658	3 778	3 991	3 938	4 138	4 271	4 469	4 535	4 576	4 840
CELKEM	230 338	266 933	300 072	328 296	340 121	365 528	391 804	400 801	440 201	473 771	507 696
Podíl DPH v % na celkovém inkasu	33,47%	32,16%	31,60%	33,30%	34,57%	32,65%	35,29%	36,40%	34,50%	32,75%	32,47%

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Dostupné na:

[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_9434.html?year=2008#]

Graf č. 1.1



Zdroj: vlastní (použity údaje z tabulky č. 1.1)

Tabulka č. 1.2

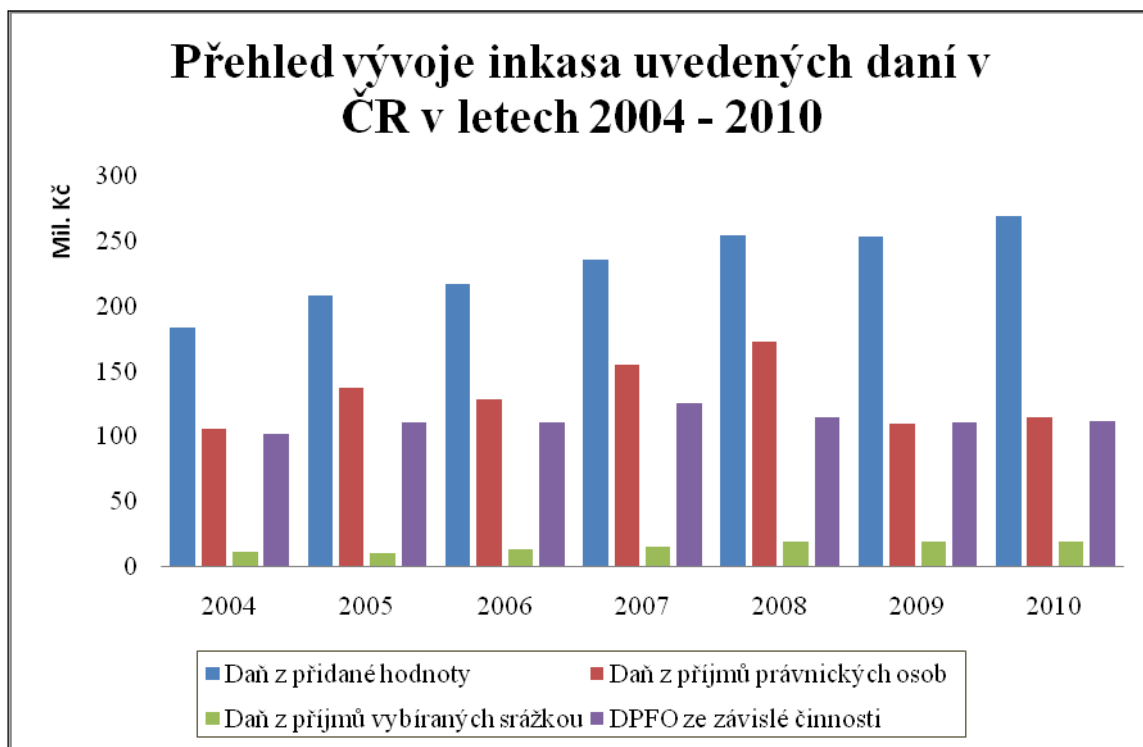
Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 2004 až 2010

Druh daně	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Daň z přidané hodnoty	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547
Daň z příjmů právnických osob	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590	110 543	114 746
Daň z příjmů vybíraných srážkou	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189	19 298
Daň silniční	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100
Daň dědická	100	103	124	109	115	88	87
Daň darovací	818	510	604	692	345	162	138
Daň z převodu nemovitostí	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453
Ostatní příjmy, odvody, pokuty, popl.	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487
DPFO-OSVČ	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987
DPFO ze závislé činnosti	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042	111 842
Daň z nemovitostí	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747
CELKEM	455 547	517 870	514 079	577 014	606 896	522 950	548 432
Podíl DPH v % na celkovém inkasu	40,46%	40,24%	42,36%	40,97%	42,05%	48,50%	49,15%

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Dostupné na:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_7997.html?year=0

Graf č. 1.2



Zdroj: vlastní (použity údaje z tabulky č. 1.2)

Tabulka č. 1.3

Přehled vývoje inkasa DPH celkem za FŘ v Ostravě dle FÚ a za ÚFO ČR v období let 2003 až 2009 (údaje v Kč)

FÚ dle sídla	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Prostějov	-966 913 305	-85 759 995	511 714 295	345 806 742	514 774 414	570 941 553	523 272 211
Konice	3 631 241	2 588 551	16 646 459	13 978 585	19 330 058	33 498 512	17 781 660
Němčice	-70 151 559	-89 620 391	-101 957 236	-112 330 870	0	0	0
Bruntál	-820 257 603	-677 739 958	-81 190 940	-275 016 010	30 381 997	252 669 540	330 780 029
Krnov	-158 089 429	-45 699 895	117 893 715	110 745 117	134 557 694	131 684 289	333 776 092
Frýdek-Míst.	-880 864 348	-374 256 326	590 252 172	252 897 026	103 438 668	733 245 053	1 455 204 338
Frýdlant n. O.	-7 212 993	39 294 236	98 498 206	35 318 605	91 662 004	30 245 266	107 359 599
Třinec	-1 688 079 391	-1 159 522 877	478 965 998	210 148 897	564 961 165	79 053 053	284 842 678
Karviná	103 908 958	266 445 422	634 363 389	250 573 442	147 427 739	165 319 321	399 876 938
Bohumín	-641 231 842	-799 175 054	-472 859 709	-519 591 572	-591 800 768	-713 086 622	-461 406 438
Český Těšín	-106 856 020	11 210 319	106 373 219	66 340 749	134 478 115	139 240 002	372 894 096
Haviřov	25 503 135	251 410 099	462 644 822	488 382 815	562 139 616	640 473 440	597 489 825
Orlová	-20 672 549	280 844 590	492 887 772	486 193 795	328 485 796	308 053 497	310 628 922
Nový Jičín	-1 240 592 735	-448 791 073	-120 319 837	-281 343 613	-468 666 234	-157 603 125	464 868 782
Fulnek	-318 810 399	-238 243 982	21 599 444	-32 316 457	-35 833 613	44 520 431	121 460 891
Kopřivnice	-492 913 812	-858 223 374	364 493 421	256 502 159	-134 669 814	-313 339 737	320 722 139
Olomouc	-1 373 834 220	-213 157 243	944 772 610	817 320 705	1 032 943 086	1 147 930 908	1 319 283 981
Litovel	-153 808 909	-388 536 650	61 466 288	-90 339 868	-2 824 064	-167 007 087	-9 981 746
Šternberk	-161 709 105	-112 189 732	-69 055 228	6 074 384	57 707 293	58 706 563	186 793 397
Opava	-466 229 327	142 612 543	667 894 185	769 579 283	721 326 292	819 018 535	824 563 238
Hlučín	-119 339 065	7 155 359	134 446 752	136 232 316	116 830 697	201 539 763	182 209 652
Ostrava I	3 052 829 836	6 060 350 438	7 876 974 392	7 376 199 844	7 566 289 179	8 276 408 653	5 521 926 716
Ostrava II	-1 028 129 330	-908 463 772	173 920 222	529 250 581	-828 470 826	-382 686 042	-1 332 519 883
Ostrava III	-293 930 308	940 784 540	1 204 021 200	1 592 431 452	1 578 947 396	2 024 219 262	2 122 565 846
Přerov	-209 166 320	-128 467 519	435 008 169	370 470 955	374 047 328	461 189 103	703 000 587
Hranice	-1 065 568 402	-789 432 584	-52 259 293	171 880 242	388 536 536	436 679 335	360 332 968
Kojetín	7 658 301	19 819 472	45 012 123	54 037 068	0	0	0
Šumperk	-529 654 149	-285 246 389	45 600 644	112 092 946	154 726 895	240 568 229	413 296 735
Jeseník	-54 575 912	7 993 960	172 478 494	235 251 062	256 064 264	367 342 588	336 503 896
Zábřeh	-1 173 155 406	-846 190 523	-382 403 628	89 328 640	223 418 939	343 372 840	357 754 310
FŘ v Ostravě CELKEM	-10 848 214 965	-418 207 811	14 377 882 117	13 466 099 018	13 040 209 853	15 772 197 121	16 165 281 459
ÚFO ČR CELKEM	-76 209 957 643	42 149 709 145	204 940 900 166	217 394 473 825	235 844 328 872	254 939 207 408	253 463 742 512

Zdroj: MF ČR, ÚFDŘ, odbor 47, odd. 473-Evidence a účtování daní, převodů a analýz

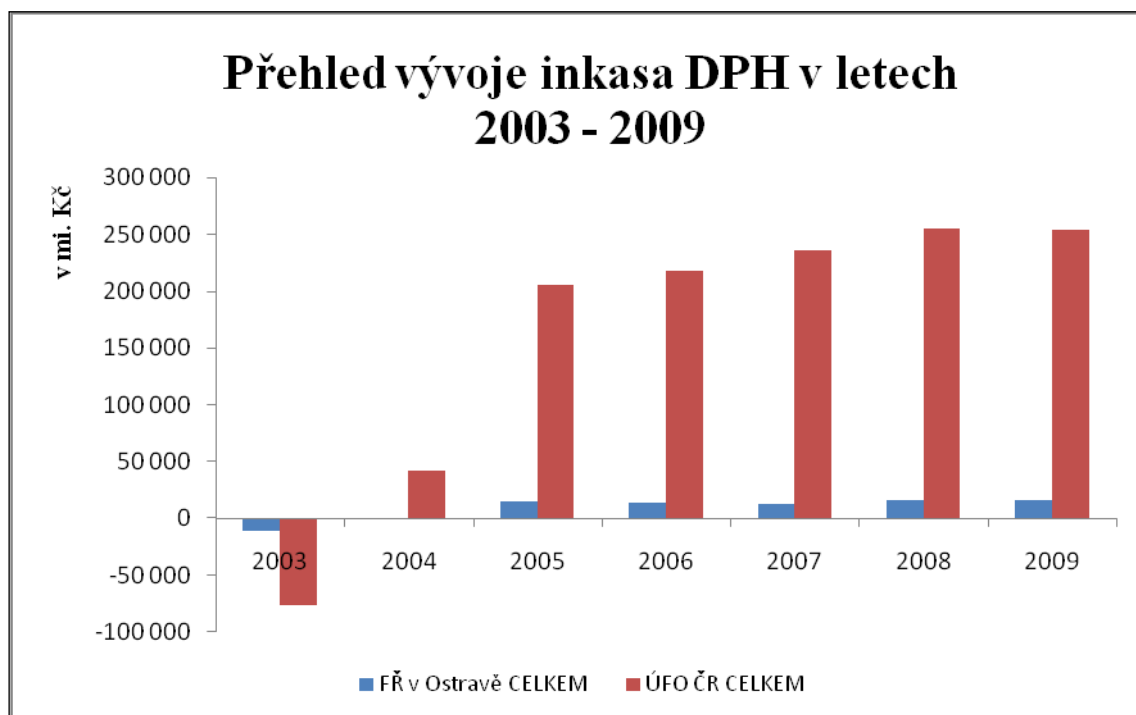
Pozn: DPH celkem: DP 70 – daň z přidané hodnoty

DP 676 – vrácení DPH ozbrojeným silám cizích států (§86 ZDHP)

DP 576 – vrácení DPH zahraničním osobám (§82, §83 ZDHP)

DP 570 – vrácení DPH osobám pro vrácení daně (§80, §81, §85 ZDHP)

Graf č. 1.3



Zdroj: vlastní (použity údaje z tabulky č. 1.3)

Pozn.:

Záporná čátka inkasa v roce 2003 znamená, že nadměrné odpočty převýšily vlastní daňové povinnosti. V roce 2004 bylo inkaso DPH v rámci ČR kladné, v rámci FŘ v Ostravě bylo inkaso záporné, ale pokles byl tak razantní - 10,5 mld. Kč - že tento údaj blížící se 0 nebyl v grafu zachycen.

PŘÍLOHA č. 2

Tiskopis DAP DPH, vzor č. 16

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu v, ve, pro
ZABŘEHU
Daňové identifikační číslo
CZ6262210790
Rodné číslo / IČ

řádné ☒ opravné ☐ dodatečné ☐
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne _____
otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc 8 čtvrtletí _____ rok 2010
za období od _____ do _____

Plátce daně § 94	<input checked="" type="checkbox"/>	Osoba identifikovaná k dani § 96	_____	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	_____
Skupina § 95a	_____	Neplátce daně § 19 nebo § 108	_____	Kód zdaňovacího období následujícího roku	_____

Právnícká osoba: Obchodní firma

Fyzická osoba: Příjmení
ENTLEROVA
Jméno
IVETA
Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:
a) obec
POSTŘELMOV
b) PSČ
78969
c) telefon

d) ulice (nebo část obce)
ZÁVORŽICKA 561
e) číslo popisné / orientační

f) e-mail

g) stát
ČR
Hlavní ekonomická činnost
VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

B. ODDÍL
PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce: _____
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
IVETA ENTLEROVA
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
21121962
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum
25.09.2010
Otisk razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil
ENTLEROVA I.
Telefon
763 463 242

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 16

2. strana DAP DPH

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9	764 930	152 986
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen priznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)			25	
III. Doplňující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	
			Pořízení zboží	Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně				
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	snížená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	764 930	152 986
	snížená	45		
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)		60		
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)		61		
Vrácení daně (§ 84)		62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)		63		
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)		64		
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)		65		
Nadměrný odpočet (64 – 63)		66		
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)		67		

Záznamy finančního úřadu:

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předeepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů, dne

ke dni

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

Tiskopis Hlášení o pořízení NDP, vzor č. 2

Finančnímu úřadu v, ve, pro
ZÁBŘEHU

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ

podle § 19 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu Evropského společenství

I. Pořizovatel (kupující) nového dopravního prostředku:

1. Právníká osoba:
Název právnické osoby
Daňové identifikační číslo **C Z**

2. Fyzická osoba:
Příjmení
Jméno
Titul
ENTLEROVÁ
I V E T A

3. Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:
a) obec
b) PSČ
c) telefon
d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)
e) fax
f) kraj
g) stát
POSTŘELMOV
78969

ZÁVOŘICKÁ 561

OLOMOUCKÝ
ČR

4. Místo, kde může být nový dopravní prostředek zkontrolován, pokud se nenachází v místě uvedeném v bodě 3:
ZÁVOŘICKÁ 561, 789 69 POSTŘELMOV

5. Datum pořízení: **05.08.2010**

6. Datum vstupu nového dopravního prostředku do tuzemska: **05.08.2010**

7. Účel použití nového dopravního prostředku: a) pro podnikání ☒ b) pro soukromé účely ☐

8. Evidenční číslo daňového dokladu: **235/2010** **datum jeho vystavení:** **5.8.2010**

9. Identifikační údaje k novému dopravnímu prostředku
a) typ - loď ☐ letadlo ☐ silniční motorové vozidlo ☒
b) stát výroby **SRN**
c) číslo podvozku **WCF 13182313486479** číslo motoru
d) jen u silničního motorového vozidla uveďte:
- model **MERCEDES BENZ VIANO 3,5** barva **ŠEDÁ METALÍZA**
- druh vozidla - silniční ☒ terénní ☐ jiné (uveďte) ☐ , motocykl ☐
výkon motoru kW: **190**
- počet ujetých km: **1 290**

10. Den prvního uvedení do provozu (stát, ve kterém byla předchozí registrace): **20.1.2010**

26 5527 MFin 5527 - vzor č. 2

2. strana Hlášení o pořízení NDP

II. Dodavatel (prodávající) nového dopravního prostředku:

1. Právnícká osoba:

Obchodní firma

Daňové identifikační číslo

DE 813882579

GLÜCK AUTOMOBILE

2. Fyzická osoba:

Příjmení

Daňové identifikační číslo

Jméno

Titul

3. Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

ROTH

91154

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

e) fax

WALLERSAUER STRASSE 1

f) kraj

g) stát

4. Stát, kde byl nový dopravní prostředek používán

Stát

S.R.N.

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, jak je definován v § 4 odst. 3 výše uvedeného zákona a uvedené údaje jsou pravdivé

Datum

1.8.08.2010

Podpis
oprávněné osoby

Místo
podpisu

puta

Záloha zaplacená pořizovatelem ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku:

152 986,- Kč.

Kč

Datum

(Potvrdí místně příslušný správce daně pořizovatele)

Pokyny k vyplnění hlášení

Hlášení podává osoba, která pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu EU a vzniká jí povinnost daně přiznat a zaplatit podle § 108.

I. — Zde se uvádějí údaje vztahující se k pořizovateli nového dopravního prostředku a k pořizovanému novému dopravnímu prostředku:

1. V kolonce č. 1 nebo č. 2 se vyplní údaje podle toho, zda je pořizovatel právnickou nebo fyzickou osobou a další identifikační údaje k pořizovateli včetně DIČ, pokud je osoba jeho nositelem.
2. Vyplní se údaj o sídle právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby podle názvu jednotlivých kolonek včetně č. telefonu a případně i č. faxu.
3. Uvede se místo, kde může správce daně nový dopravní prostředek zkontrolovat, pokud se nachází mimo místo uvedené v bodě 3.
4. Uvede se datum pořízení, který vychází z uzavřené kupní smlouvy nebo jiného právně relevantního úkonu.
5. Uvede se datum, kdy nový dopravní prostředek vstoupil do tuzemska (datum přepravy do tuzemska přes státní hranici).
6. Křížkem se v příslušném čtverečku vyznačí účel použití nového dopravního prostředku v tuzemsku.
7. Uvede se evidenční číslo daňového dokladu a datum jeho vystavení z dokladu od dodavatele.
8. Vyplní se požadované identifikační údaje k dodávanému novému dopravnímu prostředku podle typu, pokud je nový dopravní prostředek jejích nositelem. Pokud je za požadovaným údajem čtvereček, vyznačí se do něho křížkem údaj, o který se jedná, jinak se doplní na řádek požadovaná informace.
9. Uvede se údaj o prvním uvedení do provozu včetně státu, ve kterém byla předchozí registrace nového dopravního prostředku.

Údaje k novému dopravnímu prostředku se prokazují zejména dokumenty vydanými výrobcem nebo státním orgánem.

II. — Zde se uvádějí údaje o dodavateli nového dopravního prostředku včetně údaje o členském státě, kde byl nový dopravní prostředek používán. Při vyplňování údajů v II. se postupuje přiměřeně jako v I.

V prohlášení oprávněná osoba potvrzuje správnost, úplnost a pravdivost údajů uvedených v hlášení, za které nese plnou právní odpovědnost.

V případě, že pořizovatel zaplatí správci daně zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku, tu pak vypořádá v následně podaném daňovém přiznání.